VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Komparace daňového přiznání fyzické a právnické osoby
Comparison of Tax Return by Individual and Legal Entity

Student: Bc. Barbora Bujoková
Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Jan Široký, CSc.

Ostrava 2020

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Barbora Bujoková**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: Komparace daňového přiznání fyzické a právnické osoby
Comparison of Tax Return by Individual and Legal Entity

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob v letech 2014 - 2019
3. Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob v letech 2014 - 2019
4. Komparace daňových přiznání a daňové povinnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury
Seznam zkratek
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným: ve vazbě na účetnictví a judikaturu*. Olomouc: ANAG, 2018. 183 s. ISBN 978-80-7554-125-3.
HNÁTEK, Miloslav. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 3. vyd. Praha: ESAP s.r.o., 2019. 205 s. ISBN 978-80-907398-0-2.
ŠIROKÝ, J., R. STŘÍLKOVÁ a M. KRAJŇÁK. *Trend, development, role and importance of corporate taxes in the EU*. Brno: CERM, 2016. ISBN 978-80-7204-940-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Jan Široký, CSc.**

Datum zadání: 22.11.2019

Datum odevzdání: 24.04.2020

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ-TECHNICKÁ UNIVERZITA
Ekonomická fakulta
1
OSTRAVA

doc. Ing. Lenka Kauerová, CSc.
proděkanka pro studium
na základě pověření k jednání č.j.
VSB/19/050319/9900 ze dne 24. 9. 2019

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 a 2, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 27. 4. 2020

Barbora Bujoková

Bc. Barbora Bujoková

Obsah

1 Úvod

Daně jsou součástí života každého z nás, ovšem ne každý je má v oblibě. Poplatníci často vnímají jen to, že je jim odebrána část z jejich příjmu, avšak je potřeba si uvědomit, že právě díky daním funguje naše společnost. Kdyby mělo být vyjmenováno, co nejdůležitějšího lidé potřebují k životu v této společnosti, byly by to právě potřeby, jež jsou financovány z daní. Právě daně jsou důsledkem fungujícího bezpečnostního systému, zdravotní péče a vzdělávacího systému. I nekonečná studnice sociálního systému je dílem výběru daní. Aby bylo možné těšit se z této škály privilegií, je potřeba část z příjmů každého z nás. Výběr daní, zejména těch, které zatěžují příjem, je uskutečňován prostřednictvím daňového přiznání. Vyplnit tento tiskopis činí problém řadě poplatníků.

Cílem této práce je komparace daňových přiznání fyzické a právnické osoby, a to nejen z důvodu zjištění změn, které v daňových přiznáních nastávají, ale i z důvodu objasnění toho, jaké principy jsou ve formulářích uplatňovány. Dále je v této práci zkoumána hypotéza, zda je daňová povinnost podnikatele shodná při dani z příjmů fyzických osob, kde vystupuje jako živnostník, s daní z příjmů právnických osob, kde vystupuje jako s. r. o. Toto je analyzováno pomocí výpočtu daňové povinnosti obou osob a daňového přiznání. Tématem této práce je zejména problematika daňového přiznání, které je zde probráno řádek po řádku.

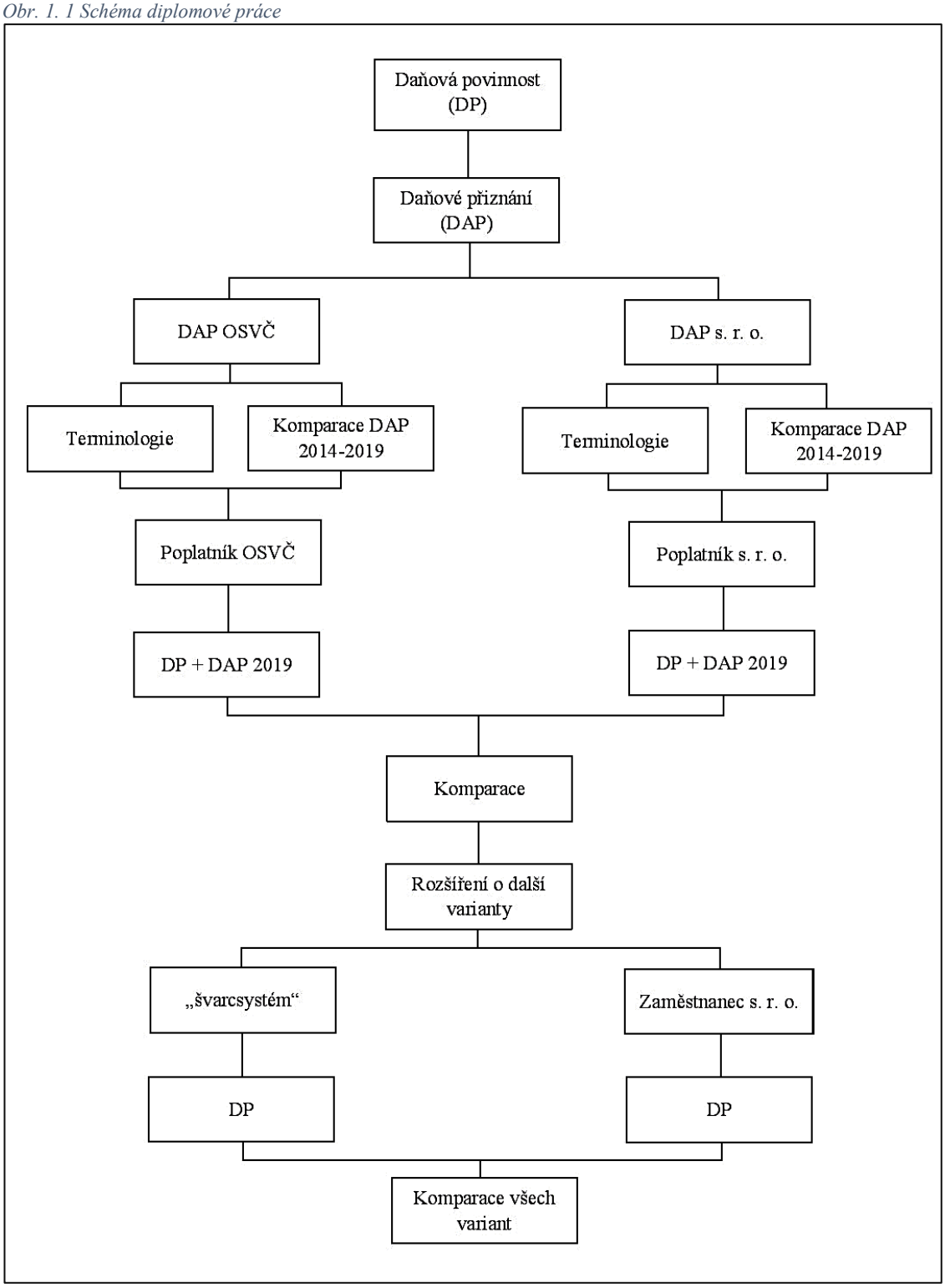
Tato diplomová práce je rozdělena do pěti kapitol, které zahrnují úvod a závěr. Za první kapitolu lze považovat úvod, ve kterém je obsažen jak nástin celé práce, tak i její směr a cíl. Ve druhé kapitole je zkoumáno daňové přiznání fyzické osoby a rovněž jeho změny v letech 2014-2019. Třetí kapitola je obdobná jako druhá, s tím rozdílem, že jsou popsány základní informace o daňové povinnosti a daňovém přiznání právnické osoby. Druhá a třetí kapitola představují teoreticko – metodickou část diplomové práce. Čtvrtá kapitola je částí aplikačně – ověřovací. Poznatky z předcházejících kapitol jsou zde využity k výpočtu daňové povinnosti OSVČ a s. r. o. Současně je zde obsažen detailní postup při vyplňování obou daňových přiznání. Tyto varianty jsou poté komparovány. K těmto variantám jsou následně přidány další dvě možnosti postavení daného poplatníka. Jedná se postavení zaměstnance s. r. o. a „švarcsystém“. I k těmto variantám jsou spočítány daňové povinnosti. Následně jsou všechny čtyři varianty zaznamenány do grafů a komparovány. Pro lepší představu koncepce celé práce, je v Obr. 1. 1 zobrazeno schéma.

Ke zjištění potřebných závěrů byla použita především metoda komparace, která je prolínána celou prací. Ve druhé a třetí kapitole byla dále použita metoda deskripce a analýzy. Čtvrtá kapitola byla zkonstruována taktéž za pomoci metody analýzy a dále i syntézy.

Tato práce by mohla sloužit jako návod pro vyplnění daňového přiznání a současně jako pomůcka při rozhodování budoucích podnikatelů, zda založit živnost nebo společnost s ručením omezeným.

Veškeré principy odpovídají legislativě platné ke dni 29. 2. 2020.

Obr. 1. 1 Schéma diplomové práce



Zdroj: vlastní zpracování.

2 Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob v letech 2014–2019

Tuto kapitolu lze rozdělit do dvou dílčích částí. V první části budou definovány a vysvětleny základní pojmy, které jsou velmi úzce spjaty s probíranou problematikou. Je potřeba tyto termíny objasnit, neboť jsou používány v samotném formuláři daňového přiznání. Jako první bude nastíněno, co je to vůbec daňové přiznání (dále jen „DAP“) a jaké jsou jeho druhy. Pro výpočet daňové povinnosti a pro vyplnění DAP je podstatné znát, co je vůbec předmětem přiznávané daně, co je od ní osvobozeno a kdo ji bude platit. Všechny tyto informace, spolu s dalšími klíčovými pojmy, jsou obsaženy v první části této kapitoly. Druhá část je věnována samotným formulářům daňového přiznání v jednotlivých letech, a to od nejstarších tiskopisů až po ty aktuální. Nejprve budou zkoumány po formální stránce, dále pak po stránce obsahové.

2.1 Daňové přiznání k dani z příjmů

2.1.1 Daňové přiznání obecně

V České republice je každá daň přiznávána prostřednictvím jiného formuláře. Existuje jich proto široká škála. V tomto archu dochází k výpočtu dané daňové povinnosti. Rozdílné tiskopisy jsou nejen pro skupinu daní přímých a nepřímých, ale i pro samotné daně, ať už je to daň z přidané hodnoty, daň silniční nebo daň z převodu nemovitosti. V této diplomové práci bude zkoumáno pouze daňové přiznání k dani z příjmů, a to konkrétně osob fyzických a posléze i právnických (dále jen „FO“ a „PO“).

Jak je již z názvu patrné, daňovým přiznáním k dani z příjmů jsou přiznávány příjmy plynoucí z dané činnosti. Nejsou to ale jen příjmy, přiznávána je i celá řada jiných skutečností. V první řadě jsou to veškeré základní informace o poplatníkovi. Prostřednictvím uplatňovaných slev jsou sdělovány informace o životě poplatníků. Například to, zda mají hypoteční úvěr nebo stavební spoření. Zda chodí darovat krev nebo jestli mají soukromé životní pojištění.[1] V tomto přiznání je částečně sdělován také zdravotní a rodinný stav, a to skrze slevy na dani a daňová zvýhodnění. Hlavní položkou tohoto archu je bez pochyby výše daňové povinnosti, případná solidární daň, zaplacené pojistné a již zaplacená daň.[2]

Daňový řád definuje tři druhy daňového přiznání k dani z příjmů. Je to daňové přiznání řádné, opravné a dodatečné.

[1] RADVAN, 2015.
[2] PRUDKÝ, LOŠŤÁK, 2013.

Řádné DAP podává každý, kdo má roční příjmy vyšší než 15 000 Kč. Do těchto příjmů se nepočítají příjmy osvobozené od daně, a příjmy, u kterých je daň vybírána srážkou. Řádné daňové přiznání se podává do 3 měsíců od konce zdaňovacího období. Standardně je to vždy do 1. 4. následující zdaňovací období. Tento termín však může být posunut až na 1. 7., a to v případě, že má poplatník zákonem stanovenou povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem nebo mu daňové přiznání zpracovává daňový poradce. Daň vyčíslená v daňovém přiznání je splatná v termínu pro jeho podání. Dejme tomu, že poplatníkova daňová povinnost činí za rok 2018 celkem 560 000 Kč. Vyplněné daňové přiznání může odevzdat v období od 1. 1. 2019 do 1. 4. 2019 a vypočtenou daň musí nejpozději do 1. 4. také uhradit. Pokud dojde ve lhůtě pro podání daňového přiznání ke zjištění chyby v řádném, již odevzdaném daňovém přiznání, je nutné podat opravné DAP, které plně nahrazuje řádné. K řádnému přiznání v tomto případě nebude dále přihlíženo. Pokud je ale poplatníkem zjištěna chyba v podaném DAP až po uplynutí lhůty pro podání, a tato chyba způsobí, že přiznávaná daňová povinnost má být vyšší, než bylo přiznáno, je nutné podat daňové přiznání dodatečné. A to do konce měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byla tato skutečnost zjištěna. Pokud by bylo poplatníkem zjištěno, že přiznal vyšší daňovou povinnost, než měl, není již v tomto případě povinnost podat opravné DAP, ale je zde právo na jeho podání.

DAP je podáváno písemně na aktuálním tiskopise vydaném ministerstvem financí pro daný rok, a to finančnímu úřadu v místě bydliště. Pokud má poplatník zřízenou datovou schránku, je povinen podat DAP prostřednictvím této schránky s patřičným elektronickým podpisem. [3]

2.1.2 Daňové přiznání FO

Zatímco fyzickým osobám – zaměstnancům, podává DAP jejich zaměstnavatel, OSVČ jej musí podávat vždy sami za sebe, kromě toho se musí k této dani registrovat. Registrace se provádí podáním Přihlášky k dani z příjmů FO. OSVČ je povinna podat tuto přihlášku do 15 dnů od dne, kdy začal vykonávat samostatně výdělečnou činnosti nebo mu vzniky zdanitelné příjmy z této činnosti. OSVČ jsou současně povinny přihlásit se k účasti na sociálním zabezpečení a zdravotním pojištění, a to do 8 dnů po skončení měsíce, ve kterém došlo k zahájení jejich činnosti. Jestliže OSVČ podniká na základě

[3] DVOŘÁKOVÁ, PITTERLING, SKALICKÁ, 2019.

živnostenského oprávnění, může tyto registrace provést prostřednictvím Jednotného registračního formuláře.[4]

Poplatník daně z příjmů FO je povinen si sám správně vyčíslit a uhradit daň v zákonem stanovené lhůtě.

DAP FO je rozděleno na:

- záhlaví – základní informace o poplatníkovi,
- 7 oddílů,
- informace týkající se příloh pro ověření uvedených skutečností,
- prohlášení poplatníka,
- žádost o vrácení přeplatku,
- přílohy.

Ke každé části DAP jsou zpracovány pokyny, které jsou návodem, jak daný formulář správně vyplnit.

Příloha č. 1 slouží pro výpočet základu daně ze samostatné činnosti a jsou ji proto povinny vyplnit a odevzdat všechny samostatně výdělečné osoby. Tato příloha je rozdělena do dvou částí, kterými jsou *1. Výpočet dílčího základu daně ze samostatné činnosti dle § 7* a *2. Doplňující údaje*. Druhá část je dále rozdělena dle písmen A až I. V příloze č. 2 je také počítán základ daně, a to především z nájmu dle § 9 a z ostatních příjmů dle § 10 ZDP. Tato příloha je rovněž rozdělena na dvě části. První část je věnována příjmům z nájmu, druhá část ostatním příjmům. Poslední, tedy třetí příloha, je součástí DAP poplatníků, kteří mají příjmy plynoucí ze zahraničí a je tvořena jen jednou částí skládající se z řádků 321 až 330.[5]

2.2 Vymezení základní terminologie DAP FO

2.2.1 Poplatník daně z příjmů FO

V ZDP jsou použity především dva daňové subjekty, kterými jsou poplatník daně a plátce daně. Šebestíková uvádí, že „… *postavení těchto daňových subjektů v rovině obecné zůstává totožné, to znamená, že poplatníkem je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani, a plátcem osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.*“[6].

[4] DVOŘÁKOVÁ, PITTERLING, SKALICKÁ, 2019.
[5] FINANČNÍ SPRÁVA, [1]. [online].
[6] ŠEBESTÍKOVÁ, 2013, s. 99.

V ZDP § 2 je dále popsáno, že poplatníci mohou být daňoví rezidenti i daňoví nerezidenti. Daňoví rezidenti mají takzvanou neomezenou daňovou povinnost. Čímž je myšleno, že musí přiznat příjmy plynoucí z ČR i ze zahraniční. Jsou to osoby s trvalým bydlištěm na území ČR nebo osoby, které se zde zdržují alespoň 183 dní v kalendářním roce. Naopak daňoví nerezidenti, nemají bydliště v tuzemsku nebo jsou zde za účelem léčení či studia, mají povinnost přiznat daň jen z příjmů plynoucí z českých zdrojů. [7]

2.2.2 Předmět daně FO

Předmětem této daně jsou příjmy, které tomuto zdanění podléhají, tedy je z nich odváděna 15 % daň. Daňové subjekty jsou povinny tyto příjmy uvádět do daňového přiznání. Dani podléhají jak příjmy peněžní, tak i nepeněžní, či dosažené směnou. To znamená, že to nejsou jsou jen mzdy nebo platy, ale také různá nepeněžitá plnění, která zaměstnanci dostávají pro svůj vlastní užitek. Ať už se jedná o auto, nebo například kávu, kterou si může zaměstnanec kavárny odnášet domů. Všechno jsou to určitým způsobem příjmy, ze kterých musí být odvedena daň. Jsou to příjmy vymezeny v ZDP v § 3:

- *„dle § 6 – příjmy ze závislé činnosti*,
- *dle § 7 – příjmy ze samostatné činnosti*,
- *dle § 8 – příjmy z kapitálového majetku*,
- *dle § 9 – příjmy z nájmu,*
- *dle §10 – ostatní příjmy.“*

V tomto zákoně je také výčet příjmů, které do předmětu daně nespadají. Vančurová uvádí, že ,… *příjmy vyňaté ze zdanění jsou takové příjmy, které se z hlediska předmětu daně za příjem nepovažují, a proto také poplatník nemůže uplatnit odpočty ani jiná zvýhodnění s vyňatými příjmy související.“*[8] Příkladem může být úvěr nebo zvýšení hodnoty cenných papírů v důsledku pohybů na trhu. Příjmy, které nejsou předmětem daně nejsou uváděny ani do DAP. Takže pokud by měl poplatník pouze tyto příjmy, nemusel by DAP FO podávat.[9]

[7] PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, OTAVOVÁ, 2015.
[8] VANČUROVÁ, 2013, s. 79.
[9] VANČUROVÁ, 2013.

2.2.3 Osvobození od daně FO

Jedná se o příjmy, které nepodléhají zdanění a neuvádí se ani do daňového přiznání. Pouze pokud je příjem z tohoto plnění vyšší než 5 000 000 Kč, musí být tato skutečnost nahlášena správci daně prostřednictvím daňového přiznání do konce lhůty pro jeho podání. Osvobozená plnění lze rozdělit na dvě části, a to plnění úplatná, dle § 4, a bezúplatná, dle § 4a ZDP. Při úplatném plnění dochází k obohacení každé ze zúčastněných stran. Například prodejem nemovitosti získává prodávající příjem z prodeje a kupující získává nemovitost. Naopak za bezúplatná plnění žádný příjem nenáleží, ale jedna ze stran je obohacena o určitý majetkový prospěch. Jedná se např. o dary či dědictví.[10]

Další osvobozená plnění jsou dle § 4 ZDP:

- stipendia,
- náhrady nemocenského pojištění,
- sociální dávky a pomoc,
- služební příspěvky na bydlení,
- příjmy za odběr orgánů a krevních složek,
- pravidelné penze a důchody a další. [11]

V roce 2014 došlo ke zrušení samostatné daně dědické a darovací. Tato ustanovení byla včleněna právě do § 4a týkajícího se bezúplatných plnění. Dále jsou upraveny v § 6 odst. 9 ZDP, který se týká příjmů ze závislé činnosti a § 10 odst. 3 písm. c), který je věnován ostatním příjmům. Podle těchto paragrafů patří mezi takto osvobozené příjmy např.:

- příjem z dědictví nebo odkazu,
- z reklamního nebo propagačního předmětu, jehož cena není vyšší než 500 Kč,
- prominutí dluhu,
- příjmy z veřejných sbírek,
- bezúplatné příjmy od rodinného příslušníka v linii přímé a vedlejší,
- příležitostné příjmy do výše 15 000 Kč za zdaňovací období.

[10] PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, OTAVOVÁ, 2015.
[11] MARKOVÁ, 2019.

2.2.4 Zvláštní sazba daně

Rovněž příjmy, které podléhají zvláštní sazbě daně dle § 36 ZDP se nezahrnují do daňového přiznání. Z těchto příjmů již byla daň vypočtena a sražena u plátce daně. Nejčastěji se jedná o 15 % srážkovou daň. Tato daň je uplatňována např.:

- u podílů na zisku,
- u vypořádacích podílů,
- u podílu na likvidačním zůstatku,
- u příjmů autorů,
- ze soutěží a dalších.

Zvláštní sazba daně nemusí být vždy 15 %, v § 36 písm. c) ZDP jsou obsaženy příjmy, ze kterých se odvádí sazba až 35 %. A dále pak v tomto zákoně v § 36 písm. d) je stanoveno, že příjmy z finančního leasingu podléhají 5 % sazbě. [12]

2.2.5 Zálohy na daň z příjmů

Zálohy jsou v případě daně z příjmu placeny v průběhu tzv. zálohového období, které se poněkud liší od období zdaňovacího. ZDP § 38a uvádí, že *„Zálohové období je období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období.“*. Zatímco zdaňovací období je obvykle kalendářní rok. V roce 2019 budou tedy platit poplatníci zálohy na daň tohoto roku od 2. 4., protože poslední den lhůty pro podání daňového přiznání je 1. 4. Poplatníci daně platí zálohy na budoucí daňovou povinnost.[13]

V § 38a, odst. 2 ZDP je uvedeno, kdo není povinen platit zálohy:

- *„… poplatník, jehož poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč,*
- *obec nebo kraj,*
- *zůstavitel ode dne jeho smrti,*
- *poplatník, který má daň stanovenou paušální částkou.“*

Výše záloh vychází z poslední známé DP uvedené v řádném nebo dodatečném DAP. Jestliže byla daňová povinnost poplatníka za minulé zdaňovací období vyšší než 30 000 Kč, avšak nižší než 150 000 Kč, bude platit zálohy dvakrát ročně, a to k 15. 6. a 15. 12. ve výši 40 % z jeho minulé DP.[14]

---

[12] DVOŘÁKOVÁ, PITTERLING, SKALICKÁ, 2019.
[13] PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, OTAVOVÁ, 2015.
[14] PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, OTAVOVÁ, 2015.

Pokud byla poslední známá DP poplatníka vyšší než 150 000 Kč, musí platit zálohy na daň čtvrtletně, a to k 15. 3., 15. 6., 15. 9. a 15. 12., ve výši 25 %. Pravidla pro placení záloh jsou zjednodušeně zobrazena v Tab. 2. 1.

Tab. 2.1 Výše odváděné zálohy

Poslední známá DP	Výše zálohy	Periodicita záloh	Splatnost záloh
PZDP <30 000 Kč	0	neplatí se	-
30 000 Kč <PZDP<150 000Kč	40 % z PZDP	pololetně	15. 6, 15. 12.
PZDP> 150 000 Kč	25 % z PZDP	čtvrtletně	15.3.,15.6.,15.9.,15.12.

Zdroj: PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, OTAVOVÁ (2015, s.19.), vlastní zpracování.

Poplatníci, jejichž dílčí základ daně (dále jen „DZD“) ze závislé činnosti činí více než 50 % z celkového základu daně (dále jen „ZD“), neplatí zálohy na daň dle výše uvedených pravidel. Zálohy za ně odvádí jejich plátce daně, tedy zaměstnavatel. Výše takové zálohy vychází z hrubých ročních nebo měsíčních příjmů. Tyto příjmy jsou zvýšeny o povinné pojistné na tzv. superhrubou mzdu, ze které je po zaokrouhlení na celá sta počítána 15 % zálohová daň. V případě, že je tento DZD nižší než 50 % celkového ZD, ale je vyšší než 15 %, platí takoví poplatníci zálohy v poloviční výši. Ale pokud je tento DZD nižší než 15 % celkového ZD, zálohy jsou placeny dle výše uvedeného ustanovení ZDP buď pololetně nebo čtvrtletně. Pro lepší pochopení jsou tyto skutečnosti zobrazeny v Tab. 2. 2.

Tab. 2. 2 Pravidla pro placení záloh na daň z příjmů

DZD dle § 6> 50 % ZD	záloha se neplatí
15 % ZD <DZD dle § 6 <50 % ZD	záloha se platí v poloviční výši
DZD dle § 6 <15 % ZD	záloha se platí v plné výši

Zdroj: PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, OTAVOVÁ (2015, s. 19), vlastní zpracování.

Zálohy jsou zúčtovány v daňovém přiznání. Zaplacené zálohy snižují daňovou povinnost vypočtou v tomto DAP. V důsledku uplatnění daňových zvýhodnění a daňových slev mohou být zaplacené zálohy na dani vyšší než výsledná DP, čímž vzniká přeplatek na dani. Poplatník si může o jeho navrácení zažádat prostřednictvím DAP nebo skrze roční zúčtování záloh u svého zaměstnavatele. V případě, kdy je daňová povinnost vyšší než zaplacené zálohy, vzniká nedoplatek, který je poplatník povinen zaplatit do konce lhůty pro podání DAP.[15]

[15] PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, OTAVOVÁ, 2015.

2.2.6 Solidární zvýšení daně

Jedná se o zvýšení daně u poplatníků s vyššími výdělky. Toto zvýšení je uplatňováno pouze u daně z příjmů FO, konkrétně u příjmů ze závislé a samostatné činnosti. Jeho sazba činí 7 %. Výpočet je upraven v ZDP v § 16a. Tato daň je vypočtena jako 7 % z rozdílu mezi výší dosažených ročních příjmů a rozhodné výše příjmů stanovenou zákonem. Je potřeba dodat, že za tyto příjmy je považována hrubá mzda (dále jen „HM“) zaměstnance. Solidární dani tedy podléhá například i příjem v podobě poskytnutého automobilu pro soukromé účely. U podnikatelů je DZD dám jako rozdíl mezi příjmy a výdaji.

V roce 2019 je solidární daň uplatňována u příjmů převyšujících 130 796 Kč měsíčně neboli 1 569 552 Kč ročně. Tyto výše jsou shodné pro zaměstnance i podnikatele. Poplatníci dosahující těchto příjmů musí sami vypočítat svou daňovou povinnost a podat daňové přiznání.

Solidární zvýšení daně se uplatňuje i u záloh, kdy rovněž dochází ke zvýšení o 7 % z rozdílu mezi hrubým příjmem a 4násobkem průměrné mzdy. Názorný výpočet je zobrazen v tabulce Tab. 2.3.

Tab. 2.3 Výpočet zálohy se solidárním zvýšením daně

	výpočet	rok 2019
Příjmy zahrnované do DZD (HM)	-	200 000 Kč
Povinné pojistné (33,8 %)	200 000 . 0,338	67 600 Kč
Základ daně	200 000 + 67 600	267 600 Kč
Zálohová daň (15 %)	267 600 . 0,15	40 140 Kč
Základna pro solidární zálohu (HM – 4násobek průměrné mzdy)	200 000 – 130 796	69 204 Kč
Záloha solidárního zvýšení (7 %)	69 204 . 0,07	4 845 Kč
Záloha celkem	40 140 + 4 845	44 985 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

2.2.7 Základ daně z příjmů fyzických osob

Základ daně je vymezen v § 5 ZDP „.... *Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak*.“. Je to částka v peněžních jednotkách, ze které je po vynásobení daňovou sazbou získána daňová povinnost. Základ daně lze dále rozlišovat na dílčí základ daně, celkový základ daně a samostatný základ daně. DZD, u daně z příjmů FO, je tvořen rozdílem příjmů a daňově uznatelných výdajů

dle jednotlivých paragrafů. Celkový základ daně je pak součtem těchto dílčích základů. Samostatný ZD tvoří příjmy, u kterých je uplatňována zvláštní sazba daně.

ZD je tedy dle definice ZDP rozdíl příjmů a výdajů, které souvisí s výkonem podnikatelské činnosti. V důsledku toho může být DZD někdy i záporný. Takový základ daně je označován jako daňová ztráta. K jejímu vzniku dochází u příjmů ze samostatné činnosti a u příjmů z nájmu a snižuje celkový ZD. Poplatník si může sám zvolit, zda daňovou ztrátu uplatní v jednom roce v celkové výši nebo ji rozdělí do pěti následujících let.

Nicméně ne vždy lze výdaje odečíst. Například u příjmů dle § 6 se žádné výdaje související s výkonem práce neodečítají a nemůže tedy vzniknout ani daňová ztráta. U těchto příjmů ze závislé činnosti je DZD superhrubá mzda neboli hrubá mzda, zvýšená o povinné pojistné. SHM se zaokrouhluje na celá sta buď dolů – v případě ročních příjmů, nebo nahoru – v případě měsíčních příjmů. Tímto drobným zaokrouhlováním dochází k vytváření určitě rezervy na daň, neboť v průběhu roku je zálohová daň počítána z vyšších částek.

Dílčí základ daně z podnikání, tedy samostatné činnosti, je dán jako rozdíl příjmů a výdajů dle definice ZDP, zjednodušeně daňově uznatelných, prokazatelných výdajů. Za daňově uznatelné výdaje lze označit jen ty náklady, které podnikatel skutečně potřebuje pro výkon svého podnikání. Příkladem daňově uznatelných výdajů může být nájem prostor, ve kterých dochází k výkonu činnosti. Naopak neuznatelné jsou vždy výdaje na reprezentaci, což je občerstvení během schůzek, dále to mohou být také pokuty a penále. [16]

Podnikatelé si mohou vybrat mezi dvěma způsoby uplatnění výdajů. V prvním případě mohou uplatnit výdaje v jejich skutečné výši. Jestliže chtějí tyto výdaje uplatnit, musí vést prokazatelnou evidenci výdajů, tedy buď účetnictví nebo daňovou evidenci. Druhá možnost, jak vyjádřit výdaje, je pomocí procenta z příjmů neboli paušálem. ZDP stanovuje v § 7 odst. 7 tato procenta a maximální výše výdajů, jaké lze od příjmů odečíst.

Tento případ uplatnění výdajů je jednodušší, neboť poplatníci jsou povinni vést pouze evidenci příjmů a pohledávek. Logicky si podnikatelé uplatňují vždy ty výdaje, které jsou vyšší, neboť sníží příjmy, a tím i daňovou povinnost.

[16] DVOŘÁKOVÁ, PITTERLING, SKALICKÁ, 2019.

U DZD z držby kapitálového majetku neboli dle § 8 ZDP, je výjimka v tom, že příjmy nejsou poníženy o výdaje. Tyto příjmy jsou zdaňovány v celkové výši v daňovém přiznání nebo zvláštní sazbou daně podle § 36 ZDP, kterou dále do DAP není třeba uvádět. Dvořáková uvádí *„… jedná se zejména o následující příjmy:*

- *podíly na zisku z obchodní korporace,*
- *úroky z držby cenných papírů,*
- *podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání,*
- *plnění ze soukromého životního pojištění po snížení o zaplacené pojistné a další“.*[17]

Příjmy z nájmu, podle § 9, jde rovněž snížit o skutečné náklady nebo paušální náklady. Zde zákon stanovuje, že maximální výše výdajů může být 30 % z příjmů, max. do výše 600 000 Kč. Pravidla pro evidenci jsou zde totožná s evidencí u samostatné činnosti. Pokud FO pronajímá ať už movitý, či nemovitý majetek, nikdy se nejedná o podnikání, tedy ani tento majetek není obchodním majetkem. Jedná se pouze o nakládání s majetkem.

Příjmy, které nespadají do žádného z výše uvedených paragrafů, lze obvykle zařadit do ostatních příjmů dle § 10 ZDP. I tyto příjmy jsou snižovány o výdaje, ale pouze o výdaje na dosažení těchto příjmů. Rozdíl je dále v tom, že tyto výdaje nemohou přesahovat příjmy, tedy DZD podle tohoto paragrafu nikdy nebude záporný. Může být minimálně nulový.

Celkový základ daně je možné snížit, nejprve o nezdanitelné části základu daně (dále jen „NČZD“) a poté o odčitatelné položky. Výsledný ZD je zaokrouhlován na celá sta dolů (v případě ročních příjmů).[18]

Pro zjištění výsledné daňové povinnosti je tedy nutné nejprve identifikovat, které příjmy jsou předmětem daně, které jsou osvobozeny, a které již byly zdaněny zvláštní sazbou daně. Dalším krokem je přiřadit zdanitelné příjmy do jednotlivých paragrafů, následně určit, které výdaje lze uplatnit, případě rozhodnout, zda uplatnit skutečnou výši či paušál. Takto jsou získány jednotlivé DZD, jejichž součtem vzniká celkový ZD. Tento ZD je dále snižován o NČZD a odčitatelné položky. Po patřičném zaokrouhlení následuje součin s daňovou sazbou, případně se dále upraví o solidární zvýšení daně. Tím vznikne daňová povinnost, která může být dále snížena o daňové slevy a daňová zvýhodnění. Od daně po slevách musí být dále odečteny již zaplacené zálohy v průběhu zdaňovacího

[17] DVOŘÁKOVÁ, 2019, s. 75.
[18] VANČUROVÁ, 2013.

období a srážková daň nebo zvláštní sazba daně. [19] Pro lepší představu je schéma výpočtu daňové povinnosti zobrazeno v Tab. 2. 4.

Tab. 2.4. Schéma výpočtu daně

DZD ze závislé činnosti dle § 6 (DZD> 0)
= příjmy + ZP (9 %) + SP (24,8 %) hrazené zaměstnavatelem
DZD ze samostatné činnosti dle § 7 (0> DZD ≥0)
= příjmy – výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů
DZD z kapitálového majetku dle § 8 (DZD ≥0)
= příjmy
DZD z nájmu dle § 9 (0> DZD ≥0)
= příjmy – výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů
DZD z ostatních příjmů dle § 10 (DZD ≥0)
= příjmy – výdaje na dosažení příjmů
základ daně = součet DZD
- nezdanitelné části základu daně - odčitatelné položky
základ daně zaokrouhlený na stovky dolů . sazba daně (15 %)
daňová povinnost
- slevy na dani - daňová zvýhodnění
daň po slevách
- zaplacené zálohy - srážková daň, zvláštní sazba daně
= výsledná daňová povinnost

Zdroj: PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ (2015, s. 38), vlastní zpracování.

2.3 Daňové přiznání k dani z příjmů FO v letech 2014–2019

Daňové přiznání je podáváno vždy po skončení zdaňovacího období, tedy v následujícím kalendářním roce. V tiskopisech obvykle nedochází k velkým změnám. Změny jsou výhradě v údajích, které se do DAP uvádí.

2.3.1 Formální stránka DAP FO

Po formální stránce nedocházelo v tiskopisech k žádným výrazným změnám. Formuláře daňových přiznání tedy vypadají přinejmenším šest let stejně. Docházelo pouze k drobným změnám. Například v roce 2014 a 2015 bylo možné na první stránce v 1. oddílu uvádět buď email nebo fax. Od roku 2016 už se uvádí pouze email. Druhá strana vybraných daňových přiznání, tedy oddíly 2 až 5, je u všech tiskopisů téměř totožná. Výjimkou je jen to, že v letech 2014 a 2015 bylo v řádku č. 49 používáno pouze spojení *životní pojištění*. Od roku 2016 došlo k upřesnění na *soukromé životní pojištění*.

[19] DUŠEK, 2017.

Také řádek č. 51 je od roku 2016 poupraven. Do roku 2015 totiž bylo používáno pouze *úhrada za další vzdělání*, došlo tedy k upřesnění na *zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání.* Tato spojení jsou od roku 2016 dále použita ve všech dalších tiskopisech.

Na třetí stránce došlo v roce 2015 ke změně Tab. č. 2. Do roku 2014 zde byly jen čtyři sloupce. Nově byl přidán pátý sloupec a sloupce č. 3-5 byly rozděleny podle počtu měsíců, podle počtu dětí a podle toho, zda jsou vlastníky průkazu ZTP/P. Od roku 2015 je tato tabulka používána i nadále, a to proto, že do roku 2014 nebyla daňového zvýhodnění rozlišována podle počtu dětí. Tabulka pro rok 2014 je zobrazena na Obr. 2. 1 a tabulka pro rok 2015 na Obr. 2. 2.

Obr 2.1. Tabulka pro daňové zvýhodnění do roku 2014

Tab. č. 2 ÚDAJE O DĚTECH ŽIJÍCÍCH VE SPOLEČNĚ HOSPODAŘÍCÍ DOMÁCNOSTI

	Příjmení a jméno(-a)	Rodné číslo	Počet měsíců	Počet měsíců se ZTP/P
	1	2	3	4
1				
2				
3				
4				
	Celkem			

Zdroj: FINANČNÍ SPRÁVA, [1]. [online].

Obr. 2. 2 Tabulka pro daňové zvýhodnění od roku 2015

Tab. č. 2 ÚDAJE O DĚTECH ŽIJÍCÍCH S POPLATNÍKEM VE SPOLEČNĚ HOSPODAŘÍCÍ DOMÁCNOSTI

	Příjmení a jméno	Rodné číslo	Počet měsíců ve výši na jedno dítě		Počet měsíců ve výši na druhé dítě		Počet měsíců ve výši na třetí a další dítě	
			bez ZTP/P	se ZTP/P	bez ZTP/P	se ZTP/P	bez ZTP/P	se ZTP/P
	1	2	3		4		5	
1								
2								
3								
4								
	Celkem							

Zdroj: FINANČNÍ SPRÁVA, [1]. [online].

Další změnou na třetí straně DAP je nový řádek č. 69b, který byl přidán v roce 2016. V tomto řádku poplatníci uplatňují slevu na evidenci tržeb. Tedy už od roku 2017 bylo možné si tuto slevu uplatnit za zdaňovací období roku 2016.

2.3.2 Daňové přiznání FO pro rok 2014

Počátkem tohoto roku nastala změna týkající se daně dědické a darovací. Tyto samostatné daně byly zrušeny a následně včleněny do zákona o daních z příjmů do § 4a. Dědická daň jako taková byla zrušena. Majetek nabytý dědictvím je od roku 2014 považován za bezúplatný příjem, který je od daně osvobozen. U daně darovací došlo ke změně sazby daně. Původně bylo uplatňováno pásové zdanění, kdy se sazba pohybovala v mezích od sedmi do čtyřiceti procent. Na příjmy z darů, které nebyly osvobozeny, se vztahují sazby daně z příjmů, tedy 15 % v případě fyzických osob. Dary

se v DAP vykazují jako ostatní příjem podle § 10. Uvádí se tedy do řádku č. 40 a do Přílohy č. 2.

V roce 2014 dále došlo ke zvýšení částky, kterou si poplatníci mohli uplatnit za dary. Maximální odpočet byl zvýšen z 10 % na 15 %.

Další změna k lepšímu, se týkala příležitostných příjmů. Zvýšena byla roční částka, při které může být toto plnění osvobozeno. Daná výše příjmů se zvýšila z 20 000 Kč na 30 000 Kč ročně.

U cenných papírů došlo k prodloužení tzv. časového testu neboli doby, po kterou je nutné cenný papír držet, aby jeho následný prodej byl osvobozen od daně. Tato doba byla výrazně prodloužena, a to z šesti měsíců na 3 roky. Zároveň začalo platit, že pokud poplatník prodá cenné papíry, které nejsou součástí obchodního majetku a příjem z nich nepřesáhne 100 000 Kč ročně, nejedná se o zdanitelný příjem.

Od 1.1. roku 2014 se do daňového přiznání může zahrnovat srážková daň a ostatní zvláštní sazby daně, které již byly uplatněny. Tato daň poté snižuje výslednou daňovou povinnost.

Je potřeba zmínit, že v tomto roce platily odlišné možnosti pro uplatňování NČZD, daňových zvýhodnění (dále jen „DZ“) a daňových slev. V oblasti NČZD se jedná o maximální výši zaplacených příspěvků na penzijní pojištění nebo obdobné pojištění, které lze odečíst od ZD. Tato výše byla stanovena na 12 000 Kč, po odečtení minimální výše příspěvků, která činí rovněž 12 000 Kč. Dále výše DZ nebyla rozlišována podle počtu dětí. Na každé dítě bylo možné uplatnit stejnou částku, a to 13 404 Kč, případně dvojnásobek u dětí s průkazem ZTP/P. Úplnou novinkou roku 2014 byla sleva za umístění dítěte neboli „školkovné“. V DAP se tato sleva uvádí v oddíle č. 5 na řádku č. 69a. Maximální výše této slevy je odvozena od minimální mzdy v daném roce. Pro rok 2014 to bylo 8 500 Kč. Ovšem rozhodující je kolik poplatník skutečně za školku zaplatil. Zaplacená částka musí být doložena dle DAP „*Potvrzením zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona*“. Od výše minimální mzdy se odvíjí spousta zákonitostí. Pro účely této práce je účelné zmínit, alespoň minimální výši příjmů pro nárok na daňový bonus a maximální výši důchodu. Aby mohl poplatník obdržet daňový bonus plynoucí z daňových zvýhodnění, musí mít za zdaňovací období příjmy alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy. U důchodů jde zejména o to, aby tyto příjmy zůstaly osvobozeny. V tomto případě je podmínka, že starobní důchod nesmí přesáhnout 36násobek minimální mzdy za rok. Tyto výše jsou tedy měněny

každoročně s růstem minimální mzdy. Pro rok 2014 byla minimální výše příjmů 51 000 Kč ročně a maximální výše důchodu 306 000 Kč.

Poněkud odlišné bylo také uplatňování paušálních výdajů pro poplatníky z příjmů podle § 7. Dle pokynů k Příloze č.1 DAP bylo možné v tomto roce uplatnit:

- *„… 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,*
- *z příjmů ze živností řemeslných 80 %,*
- *z příjmů z živnostenského podnikání s výjimkou příjmů ze živností řemeslných 40 %, nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč,*
- 30 % *z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku nejvýše lze uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč.“*

2.3.3 Daňové přiznání FO pro rok 2015

Od roku 2015 je zavedena povinnost hlásit správci daně osvobozené příjmy, které jsou vyšší než 5 000 000 Kč. Za neoznámení takového příjmu jsou zákonem stanoveny pokuty až do výše daně z tohoto příjmu.

Další změna se týkala poplatníků, kteří měli zřízenu datovou schránku. Od tohoto roku totiž musí podávat DAP elektronicky, právě touto schránkou opatřenou patřičným elektronickým podpisem.

Počínaje tímto rokem je výše DZ na děti různá podle počtu dětí. Na první dítě bylo možné ročně uplatit částku 13 404 Kč, na druhé 15 804 Kč a na třetí a každé další dítě až 17 004 Kč. V souvislosti s touto změnou došlo ke změně tabulky v DAP, kde se daňová zvýhodnění uvádí. Rovněž došlo ke zvýšení „školkovného“, protože se zvýšila minimální mzda. Pro rok 2015 byla maximální částka této slevy stanovena na 9 200 Kč. S touto částkou se opět zvýšil minimální příjem, který musí rodič dítěte dosahovat, aby si dosáhl na daňový bonus, a to na částku 55 200 Kč ročně. Zároveň byly zvýšeny i maximální příjmy důchodců pro jejich osvobození, a to na 331 200 Kč ročně.

Opět nastala změna ve výdajových paušálech pro samostatnou činnost. Byla stanovena maximální výše výdajů neboli stropů, a to u všech typů příjmů. Pro podnikání v oblasti zemědělství, lesnictví nebo vodního hospodářství a rovněž u řemeslné živnosti, bylo možné uplatnit stále 80 % z příjmů, avšak maximálně do výše 1 600 000 Kč. U příjmů z živnostenského podnikání bylo možné uplatnit výdaje ve výši 60 %, nejvýše do 1 200 000 Kč. Pro ostatní případy podnikání byly výdaje stanoveny jako 40 % z příjmů a maximálně bylo možné uplatnit 800 000 Kč. Pro příjmy z nájmu byla stále možnost uplatnit 30 % z příjmů, do výše 600 000 Kč.

Poslední změnou bylo znovuzavedení slevy na dani pro důchodce, kteří si ke své penzi přivydělávají, ať už závislou činností nebo samostatnou. Jednalo se o klasickou slevu na poplatníka ve výši 24 840 Kč ročně. Zároveň však vešlo v platnost ustanovení, že pokud jejich příjmy překročí 840 000 Kč, budou muset podat daňové přiznání a tuto přesahující částku zdanit.

2.3.4 Daňové přiznání FO pro rok 2016

Stejně jako v roce 2015, došlo i v roce 2016 ke zvýšení DZ, nicméně pouze na druhé a třetí dítě. U prvního dítěte zůstala výše 13 404 Kč, u druhého dítěte došlo k nárůstu na 17 004 Kč, na třetí a každé další dítě bylo možné uplatnit až 20 604 Kč.

Současně se zvýšením minimální mzdy, byla zvýšena i sleva za umístění dítěte, na 9 900 Kč, a dále minimální příjem pro získání daňového bonusu na 59 400 Kč, a také maximální výše důchodu pro jeho osvobození, a to na 356 400 Kč.

Další změnou byla možnost uplatnění slevy na EET již za zdaňovací období roku 2016, ale pouze za splnění určitých podmínek. Podnikatelé si mohli nově uplatit slevu nejvýše 5 000 Kč. Konkrétní výše slevy je počítána jako rozdíl mezi 15 % DZD ze samostatné činnosti a slevou na poplatníka.

2.3.5 Daňové přiznání FO pro rok 2017

V roce 2017 došlo ke změně v nezdanitelných částech základu daně, a to konkrétně u penzijního a soukromého životního pojištění. Nově bylo možné si od ZD odečíst až 24 000 Kč ročně za každé z těchto pojištění. Další změnou v této oblasti bylo zvýšení odpočtu za dárcovství krve a krevních složek, a to z 2 000 Kč na 3 000 Kč.[20]

Daňová sleva za umístění dítěte byla stejně jako v minulých letech zvýšena, neboť se zvýšila minimální mzda na 11 000 Kč. Současně došlo ke zvýšení minimálních příjmů pro získání daňového bonusu na 66 000 Kč, a také se zvýšil limit pro osvobození důchodů, a to na 396 000 Kč ročně. V oblasti DZ došlo opět ke změnám. Na první dítě zůstala výše zvýhodnění stejná jako v roce 2016, tedy 13 404 Kč. Na druhé dítě bylo zvýhodnění zvýšeno na 19 404 Kč a na třetí a další děti bylo zvýhodnění rovněž zvýšeno, a to až na 24 204 Kč. [21]

V roce 2017 byly pozměněny i pravidla týkající se uplatnění výdajových paušálů. Bylo ustanoveno, že od roku 2018 budou stropy výdajových paušálů sníženy na polovinu. Protože se DAP za zdaňovací období roku 2017 podávalo jako vždy v roce 2018, dostali

[20] AKTUÁLNĚ. [online].
[21] PORTÁL POHODA, [1]. [online].

OSVČ možnost vybrat si, zda chtějí uplatnit výdajové paušály podle pravidel roku 2017 nebo 2018. Aby výdajové paušály pro rok 2018 byly o něco výhodnější, bylo podnikatelům povoleno uplatnit si slevu na manželku a k tomu daňové zvýhodnění na děti. Ovšem pouze za předpokladů, že výdaje budou počítat maximálně z příjmů 1 000 000 Kč za rok. [22]

2.3.6 Daňové přiznání FO pro rok 2018

Daňová zvýhodnění pro rok 2018 byla stanovena na:

- 15 204 Kč ročně na první dítě,
- 19 404 Kč ročně na druhé dítě,
- 24 204 Kč ročně na třetí a další dítě.

Jak již bylo výše avizováno, v roce 2018 došlo ke snížení maximální výše výdajových paušálů, a to na polovinu. Takže například u příjmů u nájmu si poplatník mohl uplatnit výdaje maximálně ve výši 300 000 Kč místo původní výše 600 000 Kč.

Další změna se týkala dohod o provedení činnosti. Nově jsou příjmy z těchto dohod zdaňovány srážkovou daní po dosažení příjmu 2 500 Kč. Nevzniká u nich tedy povinnosti podat daňové přiznání.

Stejně jako v minulých letech byla zvýšena maximální výše slevy za umístění dítěte na 12 200 Kč podle minimální mzdy. Došlo rovněž ke zpřísnění podmínek pro získání daňového bonusu za DZ na děti. Rodič, který chce DZ uplatňovat musel v roce 2018 vydělat alespoň 73 200 Kč, a proti tomu důchodce nesměl přesáhnout ročně 439 200 Kč, aby nemusel platit daň.

2.3.7 Daňové přiznání FO pro rok 2019

Minimální mzda pro rok 2019 byla stanovena na 13 350 Kč. Důchodci tedy mohli vydělat maximálně 480 600 Kč ročně, aby jejich příjmy zůstaly osvobozeny. Minimální příjmy pro nárok na daňový bonus pro rok 2019 činily 80 100 Kč. Výše DZ na vyživované dítě se pro tento rok nezměnily. [23]

V tomto zdaňovacím období došlo opět ke změně stropů výdajových paušálů, a to zpět na jejich dvojnásobnou výši, jak tomu bylo v roce 2016, případně 2017.

2.4 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola byla věnována daňovému přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Byla rozdělena do dvou částí. První část byla věnována daňovému přiznání obecně a dále

[22] KURZY, [1] [online].
[23] EURO. [online].

pak termínům, které se k němu vztahují. Bylo zde nejprve vymezeno, co je to daňové přiznání, jaké jsou lhůty pro jeho podání a kdy vzniká povinnost jej podat. Mezi termíny, které byly vymezeny, patří například, kdo je poplatníkem této daně, co jsou to zálohy na daň a co je to solidární zvýšení daně. Bylo zde také vymezeno, co je předmětem daně z příjmů FO a co je naopak od daně osvobozeno. V neposlední řadě bylo popsáno, co je základem daně a jakým způsobem je zjišťován.

Ve druhé části byly zkoumány změny v jednotlivých formulářích DAP FO, nejprve po formální stránce, a poté po stránce obsahové. Po formální stránce nebyly zjištěny žádné podstatné změny. Docházelo pouze k drobným změnám v pojmosloví. Po obsahové stránce byly zaznamenány větší změny. Nejčastěji docházelo ke změnám ve výších daňového zvýhodnění, a to každoročně, až na rok 2019. Další každoroční změny byly v položkách, které se odvíjejí od výše minimální mzdy, což je sleva za umístění dítěte, dále minimální výše příjmů pro získání nároku na daňový bonus a maximální výše důchodu, od které je tento příjem zdaňován. Další významné změny se týkaly výdajových paušálů pro podnikatele. Měnily se zejména stropy těchto výdajů. V roce 2014 byly stropy stanoveny pouze u dvou druhů příjmů. Od roku 2015 mají stropy všechny tyto druhy příjmů, ale mění se jejich maximální výše. Například v roce 2018 byly výše stropů sníženy na polovinu, ale od roku 2019 se opět zvýšily na původní výši.

Jednotlivé výše DZ v daných letech jsou zobrazeny v Tab. 2. 5 a změny minimální mzdy a položek, které se od ní odvíjí jsou zobrazeny v Tab. 2. 6.

Tab. 2. 5. Přehled daňových zvýhodnění na vyživované dítě v letech 2014 až 2019

	1. dítě	2. dítě	3. a další dítě
2014	13 404 Kč	13 404 Kč	13 404 Kč
2015	13 404 Kč	15 804 Kč	17 004 Kč
2016	13 404 Kč	17 004 Kč	20 604 Kč
2017	13 404 Kč	19 404 Kč	24 204 Kč
2018	15 204 Kč	19 404 Kč	24 204 Kč
2019	15 204 Kč	19 404 Kč	24 204 Kč

Zdroj: ZDP (2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019), vlastní zpracování.

Tab. 2.6 Přehled minimální mzdy, minimální výše příjmů pro nárok na daňový bonus (viz. daňový bonus) a maximální výše nezdaněného důchodu (viz. důchod) v letech 2014 až 2019

	minimální mzda	daňový bonus	důchod
2014	8 500 Kč	51 000 Kč	306 000 Kč
2015	9 200 Kč	55 200 Kč	331 200 Kč
2016	9 900 Kč	59 400 Kč	356 400 Kč
2017	11 000 Kč	66 000 Kč	396 000 Kč
2018	12 200 Kč	73 200 Kč	439 200 Kč
2019	13 350 Kč	80 100 Kč	480 600 Kč

Zdroj: ZDP (2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019), vlastní zpracování.

3 Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob v letech 2014–2019

Tato kapitola bude zaměřena na daňové přiznání, které podávají právnické osoby. Skladba bude téměř totožná s kapitolou předcházející. Lze ji tedy taktéž rozdělit na dvě části, kdy obsahem první části budou základní termíny a pojmy. V první řadě bude popsáno daňové přiznání PO. Dále bude uvedeno, kdo jsou poplatníky této daně, co je jejím předmětem a co je naopak od daně osvobozeno. Součástí první části budou také klíčové problémy, se kterými se poplatníci setkávají při vyplňování DAP, jako je například stanovení výsledku hospodaření (dále jen „VH“) a základu daně. Nezbytnou součástí této kapitoly je vymezení nákladů a výnosů, které jsou zahrnovány do VH. Druhá část této kapitoly pak bude obsahovat komparaci daňových přiznání k dani z příjmů PO v letech 2014 až 2019. Budou zde uvedeny změny, ke kterým docházelo jak po formální stránce DAP, tak po stránce obsahové.

3.1 Daňové přiznání obecně

Každá právnická osoba, která získala oprávnění k podnikání, má povinnost zaregistrovat se u správce daně k dani z příjmů, a to přihláškou vydanou Ministerstvem financí ČR, prostřednictvím své datové schránky. Registrace se provádí do 15 dnů, ode dne, kdy bylo získáno podnikatelské oprávnění nebo byl přijat příjem z takové činnosti. PO mají dále povinnosti hlásit správci daně veškeré předmětné změny, a to taktéž do 15 dnů, ode dne, ve kterém došlo ke změně.[24]

Zdaňovací období je pro daň z příjmů PO poněkud odlišné od daně z příjmů FO. Kromě kalendářního roku, to může být i hospodářský rok anebo účetní období, které je delší než 12 měsíců. U fúzí a akvizic je to obecně od rozhodného dne, který může být stanoven dopředu nebo zpětně. V tomto případě může být zdaňovací období delší i kratší než 12 měsíců.[25]

Termíny pro podání DAP jsou totožné jako tomu je u daně z příjmů fyzických osob. Povinnost podat v těchto termínech DAP má každá PO bez ohledu na to, zda dosáhla v uplynulém zdaňovacím období ztrátu nebo má ZD nulový. Na PO se povinnost podávat DAP vztahuje od jejich vzniku, čímž je povětšinou zápis do obchodního nebo veřejného rejstříku. Toto datum je odlišné od data založení, které je spojeno s podpisem zakladatelských listin či společenských smluv.

[24] DVOŘÁKOVÁ, PITTERLING, SKALICKÁ, 2019.
[25] DVOŘÁKOVÁ, 2018.

I právnické osoby mají možnost podat DAP řádné, opravné nebo dodatečné. Kdy je možné jednotlivé druhy DAP podat již nebude znovu zmiňováno. Výjimkou jsou veřejně prospěšní poplatníci, společenství vlastníků jednotek, veřejné obchodní společnosti a zanikající či rozdělované společnosti. Tyto společnosti nejsou povinny podávat DAP, pokud mají pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, osvobozené příjmy nebo příjmy, u kterých se uplatňuje zvláštní sazba.

3.2 Daňové přiznání PO

Toto DAP je rozděleno na záhlaví, pěti oddílů a podpisovou část. Do záhlaví tiskopisu je opět vyplňován finanční úřad, kterému bude tiskopis předložen, dále daňové identifikační číslo, druh daňového přiznání, počet příloh, a hlavně *kód rozlišení typu přiznání*. Pro správné zpracování DAP musí být tato kolona řádně vyplněna správnou kombinací čísla a písmena. Číslo představuje typ poplatníka. Například penzijní fond uvede v této kolonce číslo *6*. Následovat mohou písmena *A-U*. Při podávaní DAP za zdaňovací období použijí poplatníci písmeno *A*. S volbou kódu rozlišení poplatníkům pomohou pokyny k vyplnění DAP, které obsahují explicitní výčet jednotlivých kódů.

První oddíl obsahuje základní informace o právnické osobě. Oddíl č. 2 je nejobsáhlejší částí DAP a je věnován transformaci výsledku hospodaření na ZD. Jsou zde vyčísleny položky jako je VH, dále položky, které jej zvyšují a snižují. Uvádí se zde i příjmy, které nejsou předmětem daně a které jsou od daně osvobozeny, pokud jsou zahrnuty do VH. Součástí tohoto oddílu je také Příloha č. 1, která je dále rozdělena dle písmen A až K, přičemž každé písmo představuje určitou část výpočtu daně. Část A obsahuje tabulku, do které poplatníci daně uvádí náklady, které nejsou daňově uznatelné. Část B je věnována odpisům dlouhodobého majetku. Velmi podstatnou částí je část C, neboť zde dochází k vyčíslení položek, které značně ovlivňují výši VH. Jsou to odpisy pohledávek, rezervy a opravné položky. Část D je neobsazená. V části E i F jsou vyčísleny odpočty, tedy odpočet ztráty a další odčitatelné položky od ZD. V následující části – tj. G, je zaznamenávána hodnota bezúplatných plnění. Slevy na dani jsou obsaženy v části H. Pokud měl poplatník příjmy za zdaňovací období také příjmy ze zahraniční, uváděl by již zaplacenou daň z těchto příjmů do části I. Část J se týká pouze komanditních společností. A v poslední části K jsou obsaženy vybrané ukazatele hospodaření. Po této příloze již následuje samotný výpočet daně ze základu daně, neboť v příloze byl VH transformován na ZD. Třetí oddíl DAP je neobsazen. Oddíl

č. 4 je věnován dodatečnému DAP a v oddílu č. 5 dochází ke zúčtování již zaplacených záloh na dani, jeho výstupem je buď nedoplatek nebo přeplatek na dani. [26]

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOÚ“) stanovuje, že právnické osoby jsou účetními jednotkami, což znamená, že mají povinnost vést účetnictví. Z toho důvodu musí k DAP přikládat i svou účetní závěrku.

Účetní závěrku tvoří zejména rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Dále pak výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu, nicméně tyto dva výkazy nemusí sestavovat všechny společnosti. Účetní jednotky (dále jen „ÚJ“) vkládají účetní závěrku do Sbírky listin.[27] Rozvaha obsahuje veškerý majetek (aktiva), kterým ÚJ disponuje a také zdroje, kterým je tento majetek kryt (pasiva) v peněžním vyjádření. V Tab. 3. 1 je zobrazeno zjednodušené schéma rozvahy pro lepší představu jejího obsahu. V rozvaze je uplatňován bilanční princip. Podle tohoto principu musí být součet aktiv roven součtu pasiv.[28]

Tab. 3.1 Schéma rozvahy

Aktiva	Pasiva
1. Stálá aktiva	1. Vlastní zdroje
- dlouhodobý nehmotný majetek - dlouhodobý hmotný majetek - dlouhodobý finanční majetek	- základní kapitál - fondy - zisk
2. Oběžná aktiva	2. Cizí zdroje
- zásoby - peníze v pokladně - bankovní účty - pohledávky za odběratele	- dlouhodobé úvěry - krátkodobé úvěry - dodavatelé - zaměstnanci - státní rozpočet
3. Ostatní aktiva	4. Ostatní pasiva
AKTIVA CELKEM	PASIVA CELKEM

Zdroj: Mrkosová, 2017, s. 34, vlastní zpracování.

Ve výkazu zisku a ztráty (dále jen „VZZ“) jsou peněžně vyjádřeny tzv. výsledkové účty neboli náklady a výnosy za účetní období. Výstupem tohoto výkazu je výsledek hospodaření, který představuje rozdíl mezi výnosy a náklady. V příloze jsou doplněny a případně vysvětleny informace, které byly uvedeny v rozvaze a VZZ.

Výkaz o peněžních tocích obsahuje pohyby příjmů a výdajů za určitě období. Jedná se tedy buď o přírůstky nebo úbytky peněžních prostředků. Tento výkaz lze sestavit pomocí tzv. přímé a nepřímé metody. Přímá metoda není v praxi příliš používána, neboť

[26] FINANČNÍ SPRÁVA, [1]. [online].
[27] DVOŘÁKOVÁ, 2018.
[28] MRKOSOVÁ, 2017.

výše peněžních prostředků, je zjišťována pomocí sledování a porovnání veškerých přírůstků a úbytků za zdaňovací období, což může být poněkud časově náročné. Mnohem častěji se využívá metoda nepřímá, kdy jsou peněžní prostředky vyčísleny na základě porovnání určitých položek aktiv a pasiv v rozvaze za dané období. Celkové peněžní toky jsou vypočteny jako součet peněžních toků z provozní činnosti, finanční a investiční.

Ve výkaze o změnách vlastního kapitálu lze nalézt všechny položky, které tvoří vlastní kapitál a současně i jejich změny během účetního období.[29]

PO sestavují výkazy buď v plném nebo zkráceném rozsahu. Ve zkráceném rozsahu mohou výkazy sestavit jen mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinnost auditu účetní závěrky. Tyto společnosti současně nezveřejňují výkaz o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu. Kategorizaci účetních jednotek stanovuje ZOÚ v § 1b.

3.3 Vymezení základní terminologie PO

3.3.1 Poplatník daně z příjmů PO

Poplatníky této daně mohou být rovněž daňoví rezidenti i daňoví nerezidenti. Pro daň z příjmů FO a PO jsou tyto dva pojmy téměř totožné. Výjimka je pouze v tom, že daň z příjmů PO nehovoří o bydlišti, ale o sídle dané společnosti. K tomu Dvořáková uvádí, že *„… rozhodující je tzv. místo skutečného vedení společnosti, a nikoliv formální sídlo. Pokud by např. česká společnost formálně přesunula své sídlo na Kypr, aby docílila nižšího zdanění, a na Kypru by nevykonávala žádnou činnost, pouze by pronajala prostory, v nichž by bylo sídlo společnosti, poté by se velmi pravděpodobně jednalo o českého rezidenta, nikoliv o kyperského“*.[30] Stejně jako u daně z příjmů FO, mají daňoví rezidenti daňovou povinnost (dále jen „DP“) neomezenou a daňoví nerezidenti DP omezenou. Neomezená DP znamená, že poplatníci musí přiznat a zdanit veškeré příjmy, bez ohledu na to, z jakých zdrojů pochází. Oproti tomu v případě daňové povinnosti omezené, poplatníci zdaňují a přiznávají pouze příjmy ze zdrojů České republiky.

3.3.2 Předmět daně PO

Předmětem daně jsou příjmy, které právnické osobě plynou, ať už z její podnikatelské činnosti nebo z nakládání s majetkem. V ZDP § 18 jsou vymezeny příjmy, které do předmětu daně nespadají. Jsou zde zmíněny například příjmy společenství vlastníků a jednotek, a to v podobě dotací, příspěvků společníků nebo příjmy z pojistného

[29] ŠIROKÝ, STŘÍLKOVÁ, KRAJŇÁK, 2016
[30] DVOŘÁKOVÁ, 2019, s. 8.

plnění. Předmětem daně dále nejsou příjmy, které PO získaly nabytím akcií podle zákona o převodu majetku státu na jiné osoby. [31]

3.3.3 Osvobození od daně PO

Osvobozené příjmy, jsou příjmy, které poplatníci neuvádějí do DAP. Podrobný výpis takových příjmů je definován v ZDP § 19 a § 19 b, který se týká bezúplatně nabytých příjmů zejména dědictvím a dary. Osvobozeny jsou například kostelní sbírky a příspěvky nebo také kněžské příjmy za církevní úkony jako je křest nebo oddání. Dále jsou to povinné členské příspěvky dle smlouvy, výnosy z rezerv, které jsou vedeny u banky na zvláštním účtu, podíly tichého společníka, a dále, jak uvádí Ptáčková Mísařová například:

- *„… příjmy z nájemného družstevního bytu a z úhrady za plnění poskytované s užíváním tohoto bytu vyplývající z nájemní smlouvy, obdobně to platí u s.r.o. a pro spolek,*
- *příjmy z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně,*
- *výnos nadace, která je veřejně prospěšným poplatníkem, z majetku vloženého do nadační jistiny a příjem z jeho prodeje, pokud bude sloužit k účelu, ke kterému byla nadace zřízena.“*[32]

3.3.4 Základ daně PO

Základem daně PO je výsledek hospodaření, který je mimoúčetně upraven na ZD. Mimoúčetní úpravy jsou prováděny v DAP. Jedná se zejména o posouzení nákladů a výnosů z hlediska daňové účinnosti. Výsledek hospodaření je zjišťován z účetnictví, a to jako rozdíl mezi výnosy a náklady. Výsledek může být kladný, pak je označován jako zisk, nebo záporný, kdy je označován jako ztráta. Právní úprava základu daně je obsažena v § 17 až 21a ZDP, a dále pak §23 a §33 ZDP, který se týká jak PO, tak FO.

U právnických osob lze ZD diferencovat na obecný a samostatný. Obecný ZD je dán právě rozdílem 6. a 5. účtové třídy, ale bez zahrnutí 59. účtové skupiny a bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. Samostatný ZD tvoří příjmy v podobě podílů na zisku, likvidačních zůstatků, vypořádacích podílů a podobných příjmů. V tomto případě je ZD příjem včetně daně a daňová sazba je dle § 21 ZDP stanovena na 15 %.

Základní problém je v tom, že VH získaný z účetnictví není roven ZD, ze kterého se vychází při výpočtu daně. Zatímco VH je koncipován na základě ZOÚ, základ daně

[31] ŠIROKÝ, STŘÍLKOVÁ, KRAJŇÁK, 2016
[32] PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, OTAVOVÁ, 2015, s. 122.

je sestaven dle pravidel daňových zákonů. Účetnictví a daně sledují odlišné cíle, proto si VH a ZD nemohou být rovny. Cílem účetnictví, ze kterého vychází VH, je poctivě a věrně zobrazit nejen finanční situaci účetní jednotky, ale i veškerý majetek a závazky. Cílem daní, ze kterého vychází základ daně, je, laicky řečeno, naplnit státní rozpočet.[33]

Prvním krokem při zjišťování ZD je identifikovat jednotlivé položky výnosů a nákladů. Je nutné určit, zda jsou vůbec dané výnosy předmětem daně, dále zda nejsou osvobozeny anebo, zda již nebyly zdaněny srážkou. Do VH jsou z účetnictví převzaty všechny výnosy a náklady, ale ne všechny tyto položky jsou jako výnosy nebo náklady uznatelné dle ZDP. Položky, které uznatelné nejsou, zvyšují VH, tedy ZD, tedy daňovou povinnost. Naopak daňově účinné položky vždy snižují jak VH, tak ZD, tak daňovou povinnost. Zní to poněkud složitě, ale je to zcela logické. Neboť náklady snižují výnosy a z této snížené částky je počítána daň, stejně jako tomu bylo u daně z příjmů FO. Nejznámějším příkladem daňově neuznatelných výdajů jsou výdaje na reprezentaci a pokuty. Rozeznat daňově uznatelné a neuznatelné náklady může být občas složité. Proto bude tato problematika podrobněji probrána v následující podkapitole.[34]

Je podstatné také zmínit, že veškeré náklady a výnosy musí být zaúčtovány do zdaňovacího období se kterým souvisí. Toto věcné a časové rozlišení je prováděno skrze dohadné položky, např. při nevyfakturovaných dodávkách a dále pomocí účtů časového rozlišení, např. rozlišení nájmu placeného dopředu.

Po řádné diferenciaci nákladů a výnosů může být ZD snížen o odčitatelné položky, nikoli o nezdanitelné části základu daně. NČZD na rozdíl od fyzických osob právnické osoby neuplatňují. Následně je ZD zaokrouhlen na celé tisíce dolů. Pro lepší představu je postup výpočtu ZD PO zobrazen v Tab. 3. 2.[35]

Tab. 3. 2 Metodika stanovení základu daně a daňové povinnosti u právnických osob

Výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví (zisk nebo ztráta)
+
Položky zvyšující výsledek hospodaření
-
Položky snižující výsledek hospodaření
=
Obecný ZD (daňová ztráta)
-

[33] DVOŘÁKOVÁ, 2018.
[34] ŠIROKÝ, STŘÍLKOVÁ, KRAJŇÁK, 2016.
[35] DVOŘÁKOVÁ, PITTERLING, SKALICKÁ, 2019.

Odčitatelné položky od ZD (lze uplatnit jen při kladném ZD)
=
Základ daně snížený
.
Sazba daně z příjmů PO
=
Daň z obecného ZD
+
Daň z SZD (§ 20b ZDP)
=
Daňová povinnost celkem
-
Slevy na dani
-
Zaplacené zálohy na daň
=
Přeplatek/nedoplatek na dani

Zdroj: Dvořáková, 2019, s. 85.

3.3.5 Náklady a výnosy

Opět je potřeba vycházet ze ZDP, neboť v § 23 odst. 3 a 4 jsou taxativně vymezeny položky výnosů a nákladů, o které se upravuje VH. Uplatněné výdaje musí explicitně souviset s předmětem podnikání, a také je daňových subjekt povinen je prokázat při případné finanční kontrole.[36]

Transformace VH na ZD je upravena § 23 odst. 3 ZDP. Jsou zde zmíněny položky, které je nutné zahrnout do VH, a dále i položky, o které je možné VH snížit. Dvořáková a kol. zmiňuje tyto úpravy výsledku hospodaření:

- *„položky zvyšující výsledek hospodaření:*
  - *hodnoty zaúčtovaných, avšak daňově neúčinných nákladů,*
  - *hodnoty nezaúčtovaných, avšak zdanitelných výnosů, jako např.:*
    - *rozdíl cen mezi spojenými osobami (tento rozdíl nelze zaúčtovat, je třeba provést mimoúčetní operaci v daňovém přiznání),*
    - *nezaúčtované nepeněžní příjmy,*
    - *dodanění neuhrazených dluhů [viz. § 23 odst. 3 písm. a) bod 11 ZDP],*
    - *dále jsou to chybně zaúčtované výnosy atp.;*
- *položky snižující výsledek hospodaření:*

[36] HNÁTEK, ZÁMEK, 2017.

- *hodnoty zaúčtovaných výnosů, které však z různých důvodů nejsou zahrnovány do ZD (např. již byly zdaněny srážkovou daní, jsou od daně osvobozeny, nejsou předmětem daně, již byly jednou u téhož poplatníka zdaněny atp.),*
- *hodnoty nezaúčtovaných, avšak daňově účinných výdajů (nákladů).“*[37]

3.3.6 Významné položky

Významné položky jsou takové, které mohou značně ovlivnit daňový základ. Patří mezi ně zejména rezervy a opravné položky. Protože částky těchto položek mohou být vysoké, je jejich uplatnění omezeno zákonem. Pokud by nebyly omezeny zákonem, mohl by si poplatník vytvořit rezervu ve výši jeho výnosů (příjmů) a neplatil by žádnou daň. O rezervách platí, že známe účel, ke kterému budou sloužit, ale neznáme období, kdy nastanou ani jejich potřebnou přesnou výši.[38]

Zákonné rezervy jsou legislativně upraveny v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOR“). V tomto zákoně je stanoveno, které z rezerv mohou poplatníci daně uplatnit jako daňové, tedy snižující základ daně. Při podání DAP má poplatník povinnost ověřit, zda je tvorba rezervy odůvodněná, dále musí porovnat skutečnou výši s výší, kterou je možno uplatnit na základě zákona o rezervách. Pokud byla na určitý výdaj vytvořena rezerva, je nutné takový výdaj pokrýt přednostně z vytvořené rezervy. Zůstatky rezerv na konci účetního období se pochopitelně převádějí do dalšího období, nicméně pokud by pominuly skutečnosti k odůvodnění tvorby dané rezervy, bylo by nutné rezervu zrušit. Dále platí, že rezervu je nutné vést na zvláštním účtu v bance. Pokud tomu tak není, ke dni podání DAP, je nutné rezervu zrušit.

V ZOR je stanoveno, že *„… Rezervami podle § 1 se rozumí bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezerva na opravy hmotného majetku, rezerva na pěstební činnost, rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů a ostatní rezervy v rozsahu stanoveném tímto zákonem.“* Je zakázáno tvořit rezervy na pořízení dlouhodobého majetku, rovněž nelze tvořit rezervu na technické zhodnocení nebo majetek k likvidaci.

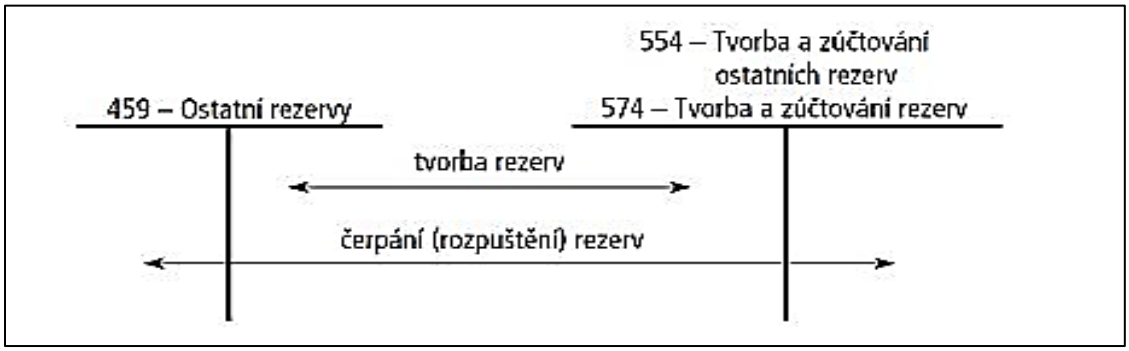
Tvorba rezervy je možná i u poplatníků daně z příjmů FO, přičemž je nutné, aby byla tvorba i čerpání rezervy vedena v daňové evidenci na kartě rezerv. Dušek a Sedláček k tomu uvádí, že *„Podnikatel je povinen zrušit rezervu ke dni ukončení*

[37] DVOŘÁKOVÁ, PITTERLING, SKALICKÁ, 2019, s. 84.
[38] MRKOSOVÁ, 2017.

podnikatelské činnosti, ke dni jejího přerušení a ke dni předcházejícímu den účinnosti prohlášení konkurzu.“[39]

Poplatníci daně mohou tvořit i rezervy, které nejsou daňově uznatelné. Tyto rezervy jsou označovány jako *ostatní.* Úprava těchto rezerv je v režii ÚJ, a to v její vnitřní směrnici. Patří mezi ně např. rezerva na daň z příjmů, na obchodní rizika, na restrukturalizaci či na záruční opravy. Účtování o nedaňových rezervách je zobrazeno v Obr. 3. 1.

Obr. 3.1. Účtování o ostatních rezervách



Zdroj: ZIVNOSTNIK. [online].

Opravné položky (dále jen „OP“) jsou rovněž upraveny v ZOR dle §4 odst. 3 je stanoveno, že *„ … opravné položky slouží ke krytí ztrát z odpisu pohledávek, k nimž jsou vytvořeny, nebo ke krytí rozdílu mezi jmenovitou hodnotou pohledávky a její pořizovací cenou sjednanou při postoupení postupníkovi. Opravné položky se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny.“* Jmenovitá hodnota a pořizovací cena bývají někdy označovány jednoduše jako rozvahová hodnota. Je zřejmé, že OP lze tvořit maximálně do výše této rozvahové hodnoty pohledávky.

ÚJ může vytvářet dva typy opravných položek. Jsou to zákonné OP, podle ZDP a účetní OP, které nelze zahrnout do daňových nákladů. Účetní opravné položky představují přechodné snížení majetku, v důsledku aplikace účetní zásady opatrnosti. Hodnota majetku je snižována nepřímo, například z důvodu znehodnocení nebo rizika. Lze je vytvořit ke všem složkám majetku.

Oproti tomu zákonné, daňové OP, jsou tvořeny pouze k pohledávkám. Tento druh pohledávek tvoří pouze PO, které vedou účetnictví. Aby bylo možné uplatnit OP k pohledávce jako daňový náklad, musí být daná pohledávka účtována do výnosů

[39] DUŠEK, SEDLÁČEK, 2017, s. 75.

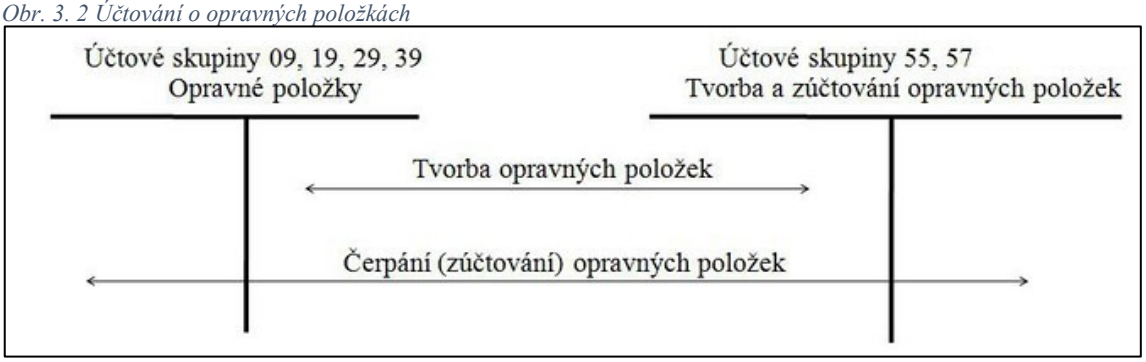
a zdaněna. Obecně nelze tvořit OP k promlčeným pohledávkám, což jsou pohledávky 3 roky po splatnosti.[40]

Ptáčková Mísařová a Otavová uvádí typy opravných položek:

- *„bankovní opravné položky § 5 ZoR,*
- *OP z úvěrů fyzickým osobám finančním institucemi § 5a ZoR,*
- *OP k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení § 8 ZoR,*
- *OP k nepromlčeným pohledávkám § 8a ZoR,*
- *OP k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh § 8b ZoR,*
- *OP k pohledávkám v ostatních případech § 8c ZoR.“*[41]

Schéma účtování o opravných položkách je zobrazeno v Obr. 3. 2.

Obr. 3. 2 Účtování o opravných položkách



Zdroj: KURZY, [2]. [online].

3.4 Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob

3.4.1 Formální stránka DAP PO

Stejně jako u DAP FO, docházelo i v DAP PO k drobným formálním změnám, v důsledku změn ZDP. I pro DAP PO platí, že Ministerstvo financí České republiky vytváří každý rok nový vzor DAP, ve sledovaném období to byly vzory č. 25–30.

Hned první stránka DAP, která obsahuje základní informace o poplatníkovi, byla v daných letech pozměněna. V první řadě přibyla v roce 2015 kolonka *Základní investiční fond podle § 17b zákona*, a to z důvodu zavedení definice takového fondu do zákona. Od roku 2015 vyplňují poplatníci tuto kolonku buď zaškrtnutím *ano* či *ne*. Stejně jako v DAP FO, byl od roku 2016 zrušen řádek 06f), kde bylo uváděno číslo faxu. Fax byl uváděn naposledy za zdaňovací období roku 2015. Další drobná změna nastala rovněž na první stránce tiskopisu, a byla jí kolonka *č. 07 Bankovní spojení*. Tato kolonka byla používána v tiskopise za zdaňovací období do roku 2014. Od roku 2015 poplatníci

[40] DVOŘÁKOVÁ, 2018.
[41] PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, OTAVOVÁ, 2015, s. 93.

bankovní spojení neuvádí, proto byla tato kolonka až do roku 2017 neobsazena. V roce 2018 byla znova obsazena, a to v důsledku zavedení kategorizace účetních jednotek. Od roku 2018 uvádí ÚJ v této kolonce kód své kategorie, dle pokynů k DAP. Změna nastala také v řádku 12, který se týká transakcí se spojenými osobami. I tato změna odráží úpravy v ZDP, které jsou obsaženy v následujících podkapitolách. Od roku 2015 je v tomto řádku uváděn *Kód* místo pouhého zaškrtnutí *ano či ne*, jak tomu bylo do roku 2014.

Druhá strana daného tiskopisu byla změněna pouze za zdaňovací období roku 2017 a 2018. Za rok 2017 byl změněn řádek č. 30, ale došlo pouze ke slovnímu upřesnění, obsahově byl řádek vyplňován stále stejně. V roce 2019 byl přidán řádek č. 63 a řádek č. 163, které byly přidány jako důsledek implementace směrnice ATAD. Jedná se zejména o výpůjční výdaje, zdanění zahraniční ovládané jednotky a zdanění při přemístění ÚJ. To se dále projevilo i změnou na straně 7 DAP, v řádcích 319-330.

Třetí strana DAP, tedy II. Oddíl písmena A-B, zůstala po celé sledované období beze změny. Stejně tak na čtvrté straně nedošlo k žádné změně. Novinka nastala až na straně č. 5, v II. Oddíle, poslední část písmena C, která se týká rezerv. Od zdaňovacího období roku 2015 byly právě v této částí tiskopisu přidány řádky 30-31, neboť od tohoto roku je daňově uznatelná rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů. V roce 2016 nastala změna v oblasti odečtu daňové ztráty, jedná se o písmeno E. Nově byla vyjmuta část týkající se snížení ZD podílového fondu o záporný rozdíl mezi příjmy a výdaji. V části G došlo v roce 2017 k zániku řádku 2, jehož náplň byla spojena s bezúplatným příjmem z loterie a jiných her. V souvislosti s tím byl nově neobsazen i řádek 6 v části J. Osmá, tedy poslední strana DAP, která obsahuje III. Oddíl a prohlášení poplatníka, zůstala po všechna období shodná.

3.4.2 Daňové přiznání PO za rok 2014

V roce 2014 došlo k úpravě ve vymezení poplatníka daně, byly zavedeny pojmy daňový rezident a nerezident. Dále byl pojem poplatník daně rozšířen v oblasti neziskových organizací. Od roku 2014 je v této oblasti nově používán pojem *veřejně prospěšný poplatník,* což je označení pro poplatníky daně z příjmů PO, jejichž hlavní činností není podnikání. U těchto poplatníků byl zaveden nový pojem *široký základ daně,* který je tvořen rozdílem všech výnosů a nákladů. Mezi poplatníky této daně byly také zařazeny svěřenecké fondy.

Stejně jako daň z příjmů FO, byla i daň z příjmů PO ovlivněna zrušením zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. V důsledku

zrušení tohoto zákona došlo k rozšíření předmětu daně a osvobození od daně. Příjmy získané jako dědictví jsou od daně osvobozeny, zatímco dary a jiná bezúplatná plnění jsou předmětem daně a platí pro ně sazba 19 %. Výjimkou jsou bezúplatné příjmy do 15 000 Kč a příjmy v podobě darů veřejně prospěšných poplatníků, které jsou od daně osvobozeny.

V roce 2014 byla zvýšena částka, kterou si poplatníci mohou uplatnit jako odčitatelnou položku za poskytnuté dary. Maximální odpočet byl zvýšen z 5 % na 10 %. Zároveň však musí platit, že poskytnutý dar bude ve výši alespoň 2 000 Kč. Další novinkou v této oblasti bylo zavedení nové odčitatelné položky, a to výdaje na podporu vzdělávání, které jsou tvořeny například výdaji na nová vzdělávací zařízení, případně výdaji na žáka. Byl také navýšen odpočet na výzkum a vývoj. [42]

Další změny nastaly v oblasti položek, které zvyšují výsledek hospodaření. Tyto položky byly rozšířeny například o příjmy nenáležící do předmětu daně a rozdíly vznikající při změně účetních metod.

Dále pokud PO prodává pozemek, nehledí se již na výši dosaženého příjmu, ale nově je výdajem pořizovací cena tohoto pozemku. [43]

Také došlo k úpravě ustanovení týkajících se finančního leasingu, neboť od roku 2014 se na tento leasing nevztahují ustanovení ZDP o nájmu.

3.4.3 Daňové přiznání PO za rok 2015

Také rok 2015 přinesl drobné změny. Například při neuhrazení pohledávky odběratelem, lze nově tvořit 100 % účinné opravné položky již po 30 měsících, místo původních 36 měsíců. Dále bylo ustanoveno, že jakékoliv výplaty z vlastního kapitálu a z rezervního fondu tvořeného ze zisku, podléhají od roku 2015 srážkové dani, jejíž sazba činí 15 %. Jak již bylo výše avizováno, vznikla nově uznatelná daňová rezerva, která se týkala odpadů z nakládání se solárními panely, neboť provozovatel je povinen financovat likvidaci elektroodpadů.

Novinky nastaly i pro subjekty kolektivního investování. Pro nově definované základní investiční fondy byla stanovena 5 % sazba daně. 19 % sazbu poté použijí ostatní fondy, které podle definice nejsou základním fondem.

Další drobná změna proběhla v oblasti odčitatelných položek. Nově vznikla možnost uplatnit si daňovou ztrátu i pro družstva při přeměnách.[44]

---

[42] FINANČNÍ SPRÁVA, [2]. [online].
[43] NETTO. [online].
[44] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. [online].

Finanční správa ČR se neustále snaží zlepšit a zefektivnit své daňové kontroly. V tomto roce se Finanční správa zaměřila na transferové ceny neboli transakce mezi spojenými právnickými osobami. Proto byla v roce 2015 právnickým osobám zavedena povinnost přikládat k DAP i přílohu, jejíž obsahem je právě přehled všech transakcí mezi spojenými osobami.[45]

3.4.4 Daňové přiznání PO za rok 2016

V roce 2016 nastala změna, která se týkala rozsahu sestavování účetní závěrky (dále jen „ÚZ“). Od 1. 1. 2016 mají účetní jednotky povinnost řídit se novou kategorizací účetních jednotek, na jejímž základě je rovněž staven rozsah ÚZ. Nová kategorizace je zobrazena v Tab. 3. 3. Rozsah sestavení ÚZ je vymezen ve vyhlášce č. 500/2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „Vyhláška“). Zde je stanoveno, že obchodní společnosti mají od roku 2016 povinnost sestavovat VZZ vždy v plném rozsahu, nezávisle na tom, v jakém rozsahu sestavují Rozvahu.[46]

Tab. 3.3 Kategorizace účetních jednotek

Kategorie účetní jednoty	Počet překročených kritérií	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro ÚJ	1	9 000 000 Kč	18 000 000 Kč	10
Malá ÚJ	1	100 000 000 Kč	200 000 000 Kč	50
Střední ÚJ	1	500 000 000 Kč	1 000 000 000 Kč	250
Velká ÚJ	2	500 000 000 Kč	1 000 000 000 Kč	250

Zdroj: ZOÚ, vlastní zpracování.

3.4.5 Daňové přiznání PO za rok 2017

Jedna z poměrně mnoha změn, které nastaly v roce 2017, se týkala ÚJ vedoucích účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Bylo stanoveno, že jejich základ daně bude vycházet z rozdílu mezi příjmy a výdaji.

Změny se opět týkaly i oblasti finančního leasingu. Od roku 2017 je předmětem finančního leasingu dle § 21d ZDP pouze hmotný majetek. Majetek nehmotný a neodpisovaný je tedy z tohoto typu nájmu vyloučen. Dále bylo ustanoveno, že pokud dojde k ukončení leasingu před jeho minimální dobou trvání, tj. minimální doba pro odpis dotčeného majetku, stává se z finančního leasingu nájem.

[45] BUSINESSINFO. [online].
[46] FINANČNÍ SPRÁVA, [3]. [online].

Další změna nastala u odpisové doby nehmotného majetku. Z doby odpisu, která byla platná do roku 2017, se stala doba minimální. Z toho plyne, že poplatníci již mohou odepisovat majetek i delší dobu, při splnění podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů. V oblasti daňových odpisů nastala změna týkající se příspěvkových organizací, které byly zřízeny krajem nebo obcí. Tyto organizace si od roku 2017 mohou uplatnit daňové odpisy u majetku, který jim byl svěřen jejich zřizovatelem. Současně mohou pokračovat v odpisech započatých u zřizovatele.[47]

3.4.6 Daňové přiznání PO za rok 2018

Oblast daňových odpisů byla poupravena i v roce 2018. Novinkou bylo uplatňování daňových odpisů z technického zhodnocení. Byla zavedena možnost pro nájemce, uživatele finančního leasingu a podnájemce, zahrnout si odpisy z technického zhodnocení do svého výsledku hospodaření. V roce 2018 nenastaly žádné další významné změny, neboť byla připravována novela zákona pro rok 2019. [48]

3.4.7 Daňové přiznání PO za rok 2019

V tomto roce byla daňová povinnosti a tím i DAP ovlivněno implementací směrnice EU Anti – Tax Avoidance Directive (dále jen „ATAD“), jejíž cílem je zamezit vyhýbání se daňovým povinnostem. S tím souvisí řada nových ustanovení, jedním z nich je omezení tzv. výpůjčních nákladů. Tyto náklady jsou uznatelné pouze do určité výše, jež je vypočtena ze zisku před zdaněním, úroky a odpisy. Výpůjční náklady, které převyšují tuto výši musí být zahrnuty do daňově neúčinných výdajů, příp. nákladů.

Tato směrnice se dále vztahuje na příjmy od ovládané společnosti. Ministerstvo financí České republiky v článku Přehled nejdůležitějších změn v gesci Ministerstva financí pro rok 2019 uvádí „…*Toto pravidlo zavádí povinnost dodanění příjmů dosažených prostřednictvím ovládané společnosti, která se nachází v daňové jurisdikci s nízkým zdaněním. Poplatník daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem v daném státě, tedy musí do svého základu daně zahrnout pasivní příjmy či příjmy z umělých transakcí jím ovládané zahraniční společnosti, pokud je její daňové zatížení nižší než polovina daně, kterou by tato společnost platila, kdyby byla rezidentní v členském státě poplatníka.“.*[49]

[47] PORTÁL.POHODA, [2]. [online].
[48] PORTÁL POHODA, [3]. [online].
[49] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, [online].

V neposlední řadě došlo k úpravě definice základního investičního fondu. Bylo stanoveno, že 5 % sazbu daně mohou nově uplatnit pouze investoři, jejichž podíl v tomto fondu je nižší než 10 %. Současně musí platit, že jsou právnickou osobou, tudíž nepodnikají na základě živnostenského oprávnění ani neprovádí činnost tomuto podnikání podobnou.

Také vznikla povinnost oznamovat platby do zahraniční, které podléhají srážkové dani. Výjimku tvoří pouze platby do 100 000 Kč jednomu příjemci. [50]

3.5 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola se týkala daňového přiznání právnických osob v letech 2014 až 2019. Byla rozdělena do dvou částí. První část, byla stejně jako v předcházející kapitole věnována základním pojmům a terminologii vztahující se k dané problematice. Nejprve byly k daňovému přiznání objasněny základní principy jako, kdo je poplatníkem, jaké jsou lhůty jeho podání a splatnost daně. V této kapitole bylo taktéž vymezeno, co je předmětem zkoumané daně, a také které příjmy mohou být osvobozeny. Rovněž zde byl popsán způsob sestavení základu daně, který vychází z výsledku hospodaření, jež musí být transformován. Blíže byly charakterizovány položky, které mohou mít značný vliv na základ daně. V této kapitole bylo dále zmíněno, že PO mají povinnost vést účetnictví a jsou tedy účetními jednotkami. V souvislosti s tím musí k DAP přikládat i účetní závěrku tvořenou zejména rozvahou, výkazem zisku a ztráty a přílohou. Součástí kapitoly bylo i objasnění problematiky nákladů a výnosů, neboť ne všechny náklady, které ÚJ vykazuje v účetnictví, lze daňově uplatňovat.

Druhá část byla věnována komparaci daňových přiznání PO ve zkoumaných letech. Nejprve byl komparován formální vývoj DAP. Po formální stránce nebyly změny výrazné. Nejvíce změn bylo zaznamenáno na první straně DAP. Například byla odstraněna kolonka, kde poplatníci uváděli bankovní účet a fax. Dále se v kolonce č. 07 projevila novinka týkající se kategorizace účetních jednotek. Další změna byla v DAP za zdaňovací období roku 2019, neboť do ZDP byla implementována směrnice proti vyhýbání se daňové povinnosti. Z tohoto důvodu byly do II. Oddílu přidány kolonky č. 63 a 163. Dále, pak byly upraveny kolonky 319, 320 a 330. Některé strany DAP nebyly vůbec změněny.

Důležité byly obsahové změny v zákoně, které se odráží ve formální stránce DAP. Nejvýznamnější byla již zmíněna směrnice ATAD a nová kategorizace účetních jednotek.

[50] KPMG, [online].

Dále vznikla nová rezerva, kterou mohou poplatníci uplatňovat jako daňový výdaj. Byla jí rezerva na odstranění odpadů související se solárními panely. Úpravou prošla i oblast finančního leasingu, která byla v zákoně zpřesněna. Dále byla zavedena definice základního investičního fondu a veřejně prospěšného poplatníka. Byl zvýšen odpočet pro dary z 5 % na 10 %, při splnění podmínky minimální částky daru, tj. 2 000 Kč.

4 Komparace daňových přiznání a daňové povinnosti

Ve čtvrté kapitole bude analyzováno daňové přiznání a daňová povinnost konkrétního poplatníka. Poplatníkova daňová povinnost bude nejprve řešena z pohledu OSVČ, poté z pohledu s. r. o. Jedním z předpokladů je, že v této společnosti je daný poplatník jediným společníkem, tudíž za s. r. o. podává DAP z příjmů PO. Daňové povinnosti FO i PO budou zaznamenány do daňových přiznání, které jsou součástí příloh diplomové práce.

I tuto kapitolu lze rozdělit na tři části. První část bude věnována DP a DAP OSVČ, tedy fyzické osobě. Ve druhé části bude zkoumána DP a DAP s. r. o. a poplatníka v postavení společníka s příjmy z podílů na zisku. V poslední části budou shrnuty poznatky z obou předcházejících částí. Budou zde přidány další dvě možnosti postavení daného poplatníka. Jedná se o postavení zaměstnance v s. r. o. a tzv. „švarcsystém“. I pro tyto možnosti budou vypočteny daňové povinnosti. Všechny DP budou následně komparovány.

Veškeré částky a údaje o poplatníkovi jsou fiktivní z důvodu demonstrace množství principů týkajících se dané problematiky. Uvedené příklady se řídí legislativou platnou pro rok 2019.

4.1 Údaje o poplatníkovi

Poplatníkem daně z příjmů FO i PO je pan Petr Vypočítavý. Své podnikání zahájil již na počátku roku 2017. Z tohoto roku má poplatník daňovou ztrátu ve výši 24 000 Kč. Třetinu této ztráty uplatnil již v roce 2018, třetinu chce uplatnit v roce 2019 a další třetinu si ponechá na zdaňovací období roku 2020.

Jeho hlavní podnikatelskou náplní je poskytování specializovaných stavebních prací. Jedná se o podnikání na základě živnostenského oprávnění, konkrétně jde o živnost volnou. Příjmy z této činnosti za rok 2019 činí 1 600 000 Kč. Skutečné výdaje jsou ve výši 900 000 Kč.

Mezi hmotný majetek, který poplatník používá ke své činnosti patří talířová míchačka na beton s pořizovací cenou (dále jen „PC“) 41 000 Kč, vibrační deska s PC 31 500 Kč a osobní automobil s PC 362 600 Kč, který používá i pro soukromé účely. Všechen tento majetek byl pořízen v roce 2017. Hmotným majetkem pro účely účetních odpisů se dle vnitřní směrnice míní majetek s PC vyšší než 30 000 Kč. Účetní odpisy za rok 2019 jsou ve výši 57 010 Kč, zatímco daňové činí 96 135 Kč.

Poplatník začal v roce 2017 tvořit rezervu na opravu hmotného majetku. Tato rezerva je vedena dle zákona o daních z příjmů. Poplatník se rozhodl danou rezervu, ve výši 40 000 Kč, v roce 2019 rozpustit, neboť pominuly důvodu k její tvorbě.

Pan Petr eviduje čtyři pohledávky po splatnosti, které nebyly k rozvahovému dni uhrazeny. První pohledávka je se splatností 31. 5. 2018 o rozvahové hodnotě 13 000 Kč. Druhá pohledávka je z roku 2018 a byla splatná 20. 12. 2018. Její neuhrazená hodnota činí 3 500 Kč. Třetí pohledávka měla být uhrazena 30. 6. 2019 a je ve výši 5 300 Kč. A čtvrtá pohledávka je rovna částce 4 500 Kč, rovněž z června roku 2019. Jelikož bylo s dlužníkem zahájeno insolvenční řízení, přihlásil ji poplatník ve stanové lhůtě k insolvenčnímu soudu. Všechny pohledávky byly zaúčtovány do výnosů a zdaněny v příslušném zdaňovacím období. K daným pohledávkám jsou tvořeny opravné položky.

Při inventarizaci zásob bylo zjištěno manko u stavebního materiálu, a to ve výši 1 100 Kč. Dalším nákladem je smluvní pokuta ve výši 2 000 Kč, kterou poplatník vyměřil svému odběrateli za pozdní platbu. Tato pokuta nebyla ke dni 31. 12. 2019 uhrazena. Na účtu 513 jsou vedeny náklady na reprezentaci ve výši 6 700 Kč.

Dalším příjem pana Vypočítala je z nájmu garáže, kterou pronajímá za 1 500 Kč měsíčně. Ročně mu tedy tento zdroj přinese 18 000 Kč. Skutečné výdaje spojené s touto nemovitostí neeviduje. Poplatník předpokládá, že pokud by založil s. r. o., zmiňovanou garáž by prodal a neměl dále příjem z nájmu.

Pan Vypočítavý má založeno penzijní připojištění, jehož měsíční příspěvek činí 1 200 Kč. Má jednu tříletou dceru, o kterou se stará jeho manželka na rodičovské dovolené. Dcera zároveň dochází do mateřské školky, příspěvky na toto zařízení ročně činí 3 000 Kč. S manželkou má pořízen hypoteční úvěr a za rok 2019 zaplatil na úrocích 26 600 Kč. V roce 2019 poskytl finanční dar 5 000 Kč dětskému fondu UNICEF.

Zmiňovaný poplatník se rozhoduje, zda je pro něj výhodnější být živnostníkem nebo založit s. r. o. a být jeho společníkem, jehož příjmem by byly pouze podíly na zisku.

Předpokladem k řešení příkladu je skutečnost, že zisk po zdanění nebude rozdělován, ale celý připadne poplatníkovi, a to v případě OSVČ i s. r. o.

4.2 Poplatník v postavení OSVČ

V případě, že bude daný poplatník samostatně a soustavně podnikat, na základě živnostenského oprávnění, za účelem dosažení zisku, bude podléhat dani z příjmů FO. Jeho základ daně bude v tomto případě tvořen příjmy dle § 7 ZDP, tj. ze samostatné činnosti a příjmy dle § 9 ZDP, tedy příjmy z nájmu.

Mezi příjmy ze samostatné činnosti budou zahrnuty příjmy z podnikatelské činnosti, tedy ze specializovaných stavebních prací. Z pohledu živnostenského zákona, patří specializované stavební práce mezi živnosti volné. Jednou z největších výhod OSVČ je možnost, uplatňovat výdaje procentem z příjmů. Pan Vypočítavý bude této možnosti využívat, neboť se tak vyhne administrativní náročnosti, kterou s sebou nese evidence skutečných výdajů (nákladů). V závislosti na tom, že daný poplatník provozuje živnost volnou, bude uplatňovat až 60 % z jeho příjmů, jako výdaje, a to až do maximální výše stropu 1 200 000 Kč. Díky tomu se poplatník nemusí zabývat problematikou rezerv, opravných položek ani odpisů, protože všechny tyto náklady jsou již zahrnuty v paušálních výdajích. Tento typ výdajů je výhodný nejen z hlediska jednoduchosti, ale pokud je daný paušál vyšší než skutečné výdaje, bude nižší i daňová povinnost. Další výhodou podnikání pana Vypočítavého je skutečnost, že se vyhne solidárnímu zvýšení daně oproti příjmům ze zaměstnání, neboť základ daně solidárního zvýšení se počítá pouze z příjmů, které jsou sníženy o výdaje. Díky vysokému stropu paušálních výdajů bude tento základ daně pouze 640 000 Kč místo 1 600 000 Kč. Skutečnosti týkající se podnikatelské činnosti bude poplatník uvádět do Přílohy č. 1 k DAP.[51]

Kromě své podnikatelské činnosti, pronajímá poplatník garáž. Roční příjem z této činnosti činí 18 000 Kč. Rovněž v tomto případě bude uplatňovat paušální výdaje. U příjmů dle § 9 ZDP platí, že jako výdaje lze uplatnit až 30 % z příjmů, maximálně do výše 600 000 Kč. Tyto skutečnosti poplatník uvede do Přílohy č. 2 k DAP.

Základ daně je dán součtem dílčích základů daně dle § 7 a § 9 ZDP. Tento základ daně může poplatník snížit o odčitatelné položky, tedy v jeho případě daňovou ztrátu. Pan Vypočítavý má z roku 2017 vyměřenu daňovou ztrátu ve výši 24 000 Kč. Rozhodl se, že tuto ztrátu uplatní v následujících třech letech ve třetinové výši, tedy za zdaňovací období roku 2019 uplatní 8 000 Kč. Dalším krokem jsou nezdanitelné část základu daně. V jeho případě bude ZD snížen o výši poskytnutého daru, výši zaplacených úroků z hypotečního úvěru a o výši zaplacených příspěvků na penzijní pojištění. Z daňových slev může využít základní slevu na poplatníka a dále slevu na manželku, neboť rodičovský příspěvek, který pobírala manželka poplatníka, není započítáván do rozhodného příjmu. V důsledku toho, neměla manželka pana Vypočítavého roční příjmy vyšší než 68 000 Kč, a proto lze uplatnit slevu na manželku. Současně může daný poplatník uplatnit slevu za umístění dítěte, a to ve výši skutečně zaplacených příspěvků

[51] PRUDKÝ, LOŠŤÁK, 2013.

až do výše minimální mzdy pro rok 2019, tj. 13 350 Kč. Dále lze ke snížení daňové povinnosti využít i daňové zvýhodnění na jedno vyživované dítě, jehož výše pro daný rok činí 15 204 Kč.

Pro zjednodušení je v tomto případě předpokládáno, že poplatník neplatil v průběhu zálohového období zálohy na dani, zatímco zálohy na pojistné platil pro rok 2019 v minimální výši. Výpočet daňové povinnosti této OSVČ je znázorněn v Tab. 4. 1 a výpočet pojistného je zobrazen v Tab. 4. 2. [52]

4.2.1 Výpočet daňové povinnosti OSVČ

Tab. 4. 1 Daňová povinnost OSVČ

Daň z příjmů FO	Částka
Příjem dle § 7 ZDP	1 600 000 Kč
Paušální výdaje → 60 % z příjmů	960 000 Kč
Dílčí ZD dle § 7 ZDP	640 000 Kč
Příjem dle § 9 ZDP	18 000 Kč
Paušální výdaje - 30 % z příjmů	5 400 Kč
Dílčí ZD dle § 9 ZDP	12 600 Kč
Základ daně	652 600 Kč
Odčitatelné položky: - daňová ztráta Celkem	 8 000 Kč 8 000 Kč
NČZD: - dar - úroky z hypotečního úvěru - příspěvky na penzijní pojištění Celkem	 5 000 Kč 26 200 Kč 2 400 Kč 33 600 Kč
Snížený ZD	611 000 Kč
ZD zaokrouhlený	611 000 Kč
Daňová sazba	15 %
Daň z příjmů FO	91 650 Kč
Slevy na dani: - sleva na poplatníka - sleva na manželku - sleva za umístění dítěte Celkem	 24 840 Kč 24 840 Kč 3 000 Kč 52 680 Kč
Daňové zvýhodnění na 1. dítě	15 204 Kč

[52] HNÁTEK, 2018.

Výsledná daňová povinnost	23 766 Kč

Zdroj: vlastní výpočty

Tab. 4. 2 Výpočet pojistného OSVČ

Pojistné OSVČ	Částka
Vyměřovací základ (1/2 DZD dle § 7 ZDP)	320 000 Kč
Sociální pojištění 29, 2 %	93 440 Kč
Zdravotní pojištění 13, 5 %	43 200 Kč
Výše zaplacených záloh v minimální výši– SP	28 656 Kč
Výše zaplacených záloh v minimální výši – ZP	26 496 Kč
Zbývá zaplatit – SP	64 784 Kč
Zbývá zaplatit – ZP	16 704 Kč
Pojistné celkem	136 640 Kč

Zdroj: vlastní výpočty.

4.2.2 Postup při vyplnění daňového přiznání FO

Pro výpočet a přiznání daňové povinnosti je pro zdaňovací období roku 2019 určen tiskopis č. 25. Jelikož je dotyčný poplatník OSVČ a dále pronajímá garáž, je nutné kromě hlavního formuláře vyplnit i přílohy k DAP, a to Přílohu č. 1 a 3. Příloha č. 1 se vztahuje k příjmům ze samostatné činnosti dle § 7, zatímco Příloha č. 3 je určena pro příjmy z nájmu dle § 9 ZDP.

Nejprve je nutné vyplnit záhlaví tiskopisu. V prvním řádku bude uveden kraj, jehož finančnímu úřadu je DAP určeno. Tento úřad je vybírán podle poplatníkova trvalého bydliště. Pan Vypočítavý má trvalé bydliště v Ostravě, proto do prvního řádku doplní Moravskoslezský kraj. Územní pracoviště je tedy finanční úřad v Ostravě. Jelikož poplatník podniká na základě živnostenského oprávnění bylo mu při registraci přiděleno *daňové identifikační číslo* neboli DIČ, které bude uvedeno na následujícím řádku, jež je označen čísly 01. Rovněž je nutné vyplnit rodné číslo do pole 02. Dále je nutné objasnit, jaké DAP je podáváno, zda řádné, opravné či dodatečné. Protože je daňové přiznání podáváno poprvé za zdaňovací období roku 2019, jedná se o řádné DAP. Řádek 04 – *Kód rozlišení typu DAP* není při podání řádného DAP za kalendářní rok vyplňován, stejně tak vedlejší pole datum zůstane nevyplněno. Další kolonky 04–05 se týkají zpracování DAP daňovým poradcem a ověření ÚZ auditorem. V obou případech bude poplatník Vypočítavý zaškrtávat odpověď *ne*.

Následuje kolonka zdaňovací období, a I. Oddíl DAP. V kolonce zdaňovací období bude vyplněn rok 2019. Poté poplatník vyplní své osobní údaje do řádků 05-11. Řádek

11- *Číslo pasu* není v případě občana ČR – daňového rezidenta, vyplňován. V kolonkách 12-18 budou pochopitelně kontaktní údaje jako adresa, telefon, email. Jelikož se tyto kontaktní údaje v den podání DAP liší od údajů, které byly platné k 31. 12. 2019, je nutné vyplnit i kolonky 19-22, v opačném případě se tyto řádky nevyplňují. Řádky 23-28 se rovněž týkají adresy, ovšem nyní je doplňována adresa pobytu, kde se poplatník obvykle zdržoval. Řádky 29 i 29a budou také proškrtnuty, protože poplatník není cizinec. Řádek 30 se týká transakcí se spojenými osobami. Zde bude křížek v kolonce *ne*, protože poplatník nemá žádné jiné podíly a vztahy se spojenými osobami.

Druhý oddíl, 1. část, se týká příjmů ze závislé činnosti. V tomto případě budou všechny řádky proškrtnuty, protože poplatník není zaměstnancem. Stejně tomu bude i v 2. části druhého oddílu, v řádcích 36 a 36a. Daného poplatníka se týká zejména kolonka č. 37. Pro její vyplnění je nutné nejprve vyplnit Přílohu č. 1.

Příloha k výpočtu DZD ze samostatné činnosti začíná kolonkou rodné číslo, následuje určení, z jakých podkladů se při výpočtu toho dílčího základu daně vychází. V případě pana Vypočítavého bude křížkem označena poslední kolonka *Uplatňuji výdaje procentem z příjmů.* Díky této kolonce je příloha dále vyplňována velmi sporadicky a intuitivně. V řádku 101 budou uvedeny veškeré příjmy dle evidence příjmů, v tomto případě 1 600 000 Kč, v řádku 102 výdaje vypočtené jako 60 % z příjmů, tedy 960 000 Kč. Rozdíl těchto částek je roven 640 000 Kč a bude uveden v řádku č. 104. Následující řádky se týkají položek, které upravují základ daně, dále příjmů a výdajů spolupracujících osob a podílů společníka s. r. o. nebo komplementáře k. s. V případě tohoto poplatníka budou tyto řádky, 105-112, pouze proškrtnuty, neboť pro ně poplatník nemá náplň. V důsledku toho bude stejná částka jako v řádku 104, uvedená i v řádcích 113 a 114. Tato částka bude převedena do formuláře DAP, do řádku č. 37.

Druhá část této přílohy – *Doplňující údaje*, bude v části *A. Údaje o obratu a odpisech,* opět pouze proškrtnuta v důsledku uplatňování výdajů procentem z příjmů. V této části bude poplatník vyplňovat pouze část *B. Druh činnosti.* Zde bude uvedena hlavní činnosti, tedy *Specializované stavební práce*, dále sazba, která je uplatňována u výdajů – 60 %, poté výše celkových příjmů 1 600 000 Kč a ve vedlejší kolonce, výše výdajů dle 60 % z příjmů, tedy 640 000 Kč. Poslední kolonka je určena finančnímu úřadu, proto zůstane prázdná. Pokud by se poplatník věnoval i jiným podnikatelským činnostem, byly by uvedeny v řádcích pod hlavní činností. Část *C. Údaje o samostatné činnosti,* bude proškrtnuta. Zde jsou uváděny informace, jako je zahájení, přerušení nebo ukončení činnosti, ke kterým došlo v průběhu zdaňovacího období. Následující části D-I budou

pouze proškrtnuty. Část D vyplňují poplatníci, kteří vedou daňovou evidenci. Tito poplatníci, stejně jako poplatníci, jež vedou účetnictví, vyplňují i část E, kde se uvádí položky zvyšující a snižující ZD. Do části F se uvádí informace o společnících společnosti. Údaje o spolupracujících osobách zapisují poplatníci, kterých se to týká do části G. Část H vyplňují spolupracující osoby a část I vyplňují pouze společníci v. o. s. nebo k. s.

Po vyplnění Přílohy č. 1 lze pokračovat vyplňováním hlavního tiskopisu. Poplatník nemá žádné příjmy z kapitálového majetku, proto řádek č. 38 bude proškrtnut. Stejně tomu bude i v řádku 40, který se týká ostatních příjmů. Do řádku 39 se převádí hodnota z Přílohy č. 2 k DAP.

V Příloze č. 2 poplatník nejprve vyplní rodné číslo a dále zvolí, zda uplatňuje výdaje paušálem nebo dle skutečné výše. V tomto případě budou uplatňovány opět paušální výdaje. V řádku č. 201 bude uvedena celková výše příjmů z nájmu. Pan Vypočítavý má tyto příjmy ve výši 18 000 Kč. Následuje řádek č. 201a, který má obsahovat pouze příjmy z nájmu nemovitých věcí, avšak pan Petr má pouze tyto příjmy, proto i v tomto řádku bude částka 18 000 Kč. Výdaje, které se uvádí do řádku 202, jsou počítány jako rozdíl příjmů, tj. 18 000 kč a 30 % z 18 000 Kč, tj. 5 400 Kč. Rozdíl příjmů a výdajů představuje dílčí základ daně podle § 9 ZDP a je uváděn do následujícího řádku, tedy č. 203 a dále také do řádku č. 206. Pan Vypočítavý nemá ve své evidenci žádné položky, které by tento rozdíl zvyšovaly nebo snižovaly, proto budou kolonky 204 a 205 prázdné. Všechny ostatní části této přílohy budou proškrtnuty, neboť pro ně poplatník nemá náplň.

Po vyplnění druhé přílohy, je možné pokračovat ve vyplňování hlavního formuláře DAP. Řádky 41-42 budou obsahovat částku 652 600 Kč, která je součtem dílčích základů daně podle § 7 a § 9 ZDP. Částka se bude opakovat, protože poplatník nemá příjmy ze zahraniční. Následuje řádek 43, který bude proškrtnut, neboť pan Vypočítavý nemá ani příjmy dle § 6 ZDP, kterých se daná kolonka týká. Kolonka 44 se vztahuje k daňové ztrátě vyměřené v minulých letech. Takovou ztrátu daný poplatník má, a uplatňuje ji ve třetinové výši, tj. 8 000 Kč. K tomuto řádku se váže i *Příloha pro poplatníky uplatňující odčitatelnou položku*. V této Příloze je nutné vyplnit nejdříve rodné číslo, a poté údaje o daňové ztrátě jako kdy daňová ztráta vznikla, jaká je její výše, a jakou výši už poplatník uplatnil nebo bude uplatňovat. Je nutné tuto Přílohu přiložit k DAP. Řádek 45 obsahuje ZD po odečtení ztráty, tedy 644 600 Kč.

Do třetího oddílu DAP jsou uváděny nezdanitelné části základu daně. Jedná se o částky, které snižují ZD, před násobením příslušnou daňovou sazbou. To znamená, že prostřednictvím těchto položek je možné snížit daňovou povinnost, ale pouze o 15 % z jejich hodnoty. Pan Vypočítavý zde doplní hodnotu daru, 5 000 Kč, a to do řádku 46. Dále se zde uvádí skutečná výše zaplacených úroků z úvěru na bytové potřeby, a to do řádku 47. Další obsazený řádek bude v případě zmiňovaného poplatníka, řádek č. 48. Zde bude uvedena částka 2 400 Kč. Poplatník sice platí každý měsíc 1 200 Kč, ale pro účely daně lze odečíst pouze výši, která převyšuje zákonem stanovené minimum pro toto připojištění, což je 12 000 Kč. Ročně poplatník zaplatí 14 400 Kč, tudíž výše, která převyšuje 12 000 Kč je 2 400 Kč. Následující řádky 49–53 budou pouze proškrtnuty. Součet částek, které snižují základ daně bude uveden v kolonce 54.

Následující část obsahující řádky 54-57, je klíčová a dochází zde k výpočtu daňové povinnosti. Řádek 55 bude vyplněn rozdílem ZD a sumy NČZD, tedy 611 000. Tato částka již je zaokrouhlená na celá sta, proto bude obsažena i v řádku 56. Na řádek 57 bude doplněna daňová povinnost, která není nic jiného než součin zaokrouhleného ZD a 15 % sazby daně. Tato částka bude dále použita také v řádku 58 a 60 ve IV. oddílu.

V V. oddílu dochází k uplatnění slev a daňových zvýhodnění. Daný poplatník začne vyplněním Tab. č. 1, kde uvede údaje o své manželce, neboť chce uplatnit slevu na tuto manželku. Dále budou vyplněny řádky 64 a 65a, a to částkou 24 840 Kč. Do řádku 65a se vyplňuje i počet měsíců, za které byl splněn nárok na slevu. Protože byli Vypočítalovi manželé po celý rok, bude kolonka vyplněna číslem 12. V této části bude vyplněn i řádek č. 69a, který se týká slevy za umístění dítěte. Zde bude částka 3 000 Kč. Úhrn slev – tj. 52 680 Kč, bude obsažen v řádku č. 70. Kolonka 71 bude vyplněna rozdílem daně a sumy slev, tedy částkou 38 970 Kč. Dále bude poplatníkem vyplněna Tab. č. 2, kde budou údaje o dítěti – v 1. sloupci příjmení a jméno, v 2. sloupci rodné číslo, ve 3. sloupci počet měsíců vyživovaní – tj. 12. Další sloupce 4 a 5 nebudou vyplněny, jelikož má poplatník pouze jedno dítě. Na konec v kolonce *celkem* bude součet měsíců vyživování, tedy 12. Řádek 72 bude vyplněn částkou 15 204 Kč, což je roční výše daňového zvýhodnění na první dítě pro rok 2019. Tato částka bude i v kolonce 73. Rozdíl daně a DZ bude doplněn v konce 74, jedná se o částku 23 766 Kč. Všechny následující řádky 75-90 budou proškrtnuty, protože poplatník nepodává dodatečné DAP, neplatil zálohy na dani, neplatil daň v zahraniční a nemá příjmy podléhající zvláštní sazbě daně. Poslední řádek 91 bude obsahovat opět daňovou povinnost poplatníka 23 766 Kč. Protože

je částka kladná, jedná se o nedoplatek, který je potřeba uhradit do konce lhůty pro podání daňového přiznání.

Na poslední, čtvrté straně, budou vyplněny přílohy, které poplatník přikládá k informacím uvedeným v DAP. Poplatníka se na této straně týká už jen kolonka datum a podpis. Žádost o vrácení přeplatku nebude vyplněna, jelikož žádný přeplatek nevznikl. Daňové přiznání vyplněné dle těchto pokynů je součástí Přílohy č. 1 této diplomové práce.

4.3 Poplatník v postavení společníka s. r. o.

Aby Pan Vypočítavý zjistil, zda mu zůstane více peněz, pokud bude společníkem s. r. o. nebo bude živnostníkem, musí za společnost nejprve odvést daň z příjmů PO. V případě s. r. o. záleží na tom, jak zde bude Pan Vypočítavý vystupovat. Pokud by byl jednatelem nebo zaměstnancem společnosti a za jeho výkon by každý měsíc obdržel mzdu, jednalo by se o daň z příjmů FO, konkrétně o příjem ze závislé činnosti dle § 6 ZDP. V tom případě by příjem podléhal dani i pojistným odvodům, které souvisí se závislou činností. Druhou možností je, že poplatník bude pouze společníkem, který každoročně obdrží výplatu podílu na zisku. Tento podíl podléhá srážkové dani, jež vypočte a odvede s. r. o. jako daň ze samostatného základu daně. Z pohledu poplatníka se jedná o příjem z kapitálové činnosti dle § 8 ZDP, z něhož nevzniká povinnost podat daňové přiznání, neboť srážkovou daní již byla daňová povinnost splněna. Na tento příjem se nevztahují žádná daňová zvýhodnění ani slevy na dani. Rovněž nepodléhají odvodům na sociální pojistné. Ovšem povinnost hradit zdravotní pojištění platí pro všechny. Na poplatníky, kteří mají příjem pouze z podílů na zisku, je pohlíženo jako na osoby bez zdanitelných příjmů, mají tedy povinnost platit měsíčně alespoň minimální výši zdravotního pojištění.

Daňová povinnost právnických osob vychází z rozdílu mezi výnosy a náklady, zjištěnými z účetnictví. Jak již bylo zmíněno, tento rozdíl je označován jako výsledek hospodaření, který musí být dále transformován na základ daně. Transformace spočívá v úpravě VH o položky, které daný rozdíl zvyšují, tedy nejsou daňové uznatelné, a dále položky, které VH sníží. Základ daně poté bude dále snížen o odčitatelné položky. Upravený základ daně je nutné zaokrouhlovat na celé tisíce dolů a dále násobit daňovou sazbou 19 %. Daň se poté odečte od zjištěného VH před transformací. Tato částka je zisk po zdanění, se kterým může společnost nakládat dle svého uvážení. V takovém případě bude tento zisk základem pro výplatu podílu na zisku společníka. Podíly na zisku jsou samostatným základem daně, který je zdaňován zvláštní sazbou daně - tj. 15 %.

Společníkovi plyne čistý příjem, ze kterého musí odvést pouze povinné pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

Položky, které poplatník eviduje ve svém účetnictví budou rozklíčovány následovně. Výdaje na reprezentaci budou zvyšovat základ daně, stejně tak zjištěné manko. Naopak o výši neuhrazené smluvní pokuty bude základ daně snížen. Také převyšující daňové odpisy vedou ke snížení základu daně. Výše účetních a daňových odpisů a jejich rozdíl jsou zaznamenány v Tab. 4. 3, Tab. 4. 4 a Tab. 4. 5. Pan Vypočítavý počítá účetní odpisy na základě skutečného využití a predikce životnosti majetku. Pro daňové odpisy zvolil zrychlenou metodu odepisování.

K první pohledávce po splatnosti (ze dne 31. 5. 2018) bude vytvořená zákonná opravná položka ve výši 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty, tedy 6 500 Kč, neboť od sjednané splatnosti uplynulo více než 18 měsíců. Na pohledávku s datem splatnosti 20. 12. 2018 lze vytvořit opravnou položku v plné výši. Jedná se o nevýznamnou pohledávku do 30 000 Kč a od doby splatnosti uplynulo více než 12 měsíců.[53] Ke třetí pohledávce nelze vytvořit zákonnou opravnou položku, a to proto, že od sjednaného data splatnosti neuplynulo ani 12 měsíců. V tomto případě poplatník vytvořil účetní opravnou položku v plné výši, o kterou musí být zvýšen výsledek hospodaření. Čtvrtá pohledávka za dlužníkem v insolvenčním řízení, lze jednorázově daňově odepsat, a to až do výše 100 % nezaplacené rozvahové hodnoty. V důsledku zákonný opravných položek nemusí být upravován základ daně. Rozpuštění zákonné rezervy je daňovým nákladem, není proto nutné upravovat ZD. [54]

Tab. 4. 3 Účetní odpisy – časové

Majetek	Pořizovací cena	Doba odepisování	Roční odpisy
Míchačka	41 000 Kč	4 roky, 48 měsíců	10 250 Kč
Vibrační deska	31 500 Kč	3 roky, 36 měsíců	10 500 Kč
Osobní vozidlo	362 600 Kč	10 let, 120 měsíců	36 260 Kč
Celkem			57 010 Kč

Zdroj: vlastní výpočty.

Tab. 4. 4 Daňové odpisy – zrychlené

Majetek	Pořizovací cena	Koeficienty	Odpis pro rok 2019
Míchačka	41 000 Kč	3; 4	9 111 Kč
Osobní vozidlo	362 600 Kč	5; 6	87 024 Kč

[53] PRUDKÝ, LOŠŤÁK, 2013.
[54] KLIMEŠOVÁ, 2014.

Celkem	96 135 Kč

Zdroj: vlastní výpočty.

Tab. 4. 5 Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy

Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy	39 125 Kč

Zdroj: vlastní výpočty.

4.3.1 Výpočet daňové povinnosti s. r. o. a příjmu společníka

Tato podkapitola obsahuje výpočet daňové povinnosti společnosti s ručením omezeným a příjmu a DP společníka této společnosti. Výpočty jsou zobrazeny v Tab. 4. 6. a 4. 7.

Tab. 4. 6 Výpočet daňové povinnosti s. r. o.

Výnosy	1 600 000 Kč
Náklady	900 000 Kč
Výsledek hospodaření	700 000 Kč
Položky zvyšující ZD + náklady na reprezentaci + manko u stavebního materiál + účetní opravná položka + dar Celkem	 6 700 Kč 1 100 Kč 5 300 Kč 5 000 Kč 18 100 Kč
Položky snižující ZD - smluvní pokuta - daňové odpisy převyšující účetní Celkem	 2 000 Kč 39 125 Kč 41 125 Kč
ZD	676 975 Kč
Odčitatelné položky - daňová ztráta - dar Celkem	 8 000 Kč 5 000 Kč 13 000 Kč
ZD snížený o daňové úlevy - ZD zaokrouhlený na tisíce dolů	663 975 Kč 663 000 Kč
Daňová sazba	19 %
Daň z příjmů PO	125 970 Kč
Samostatný základ daně - SZD zaokrouhlený na tisíce dolů	574 030 Kč 574 000 Kč
Zvláštní sazba daně	15 %
Daň ze samostatného základu daně	86 100 Kč
Částka určená pro vyplacení podílu na zisku (po zdanění)	487 930 Kč

Celková daňová povinnost, kterou odvede s. r. o.	212 070 Kč

Zdroj: vlastní výpočty.

Tab. 4.7 Výpočet čistého příjmu společníka z částky určené pro podíl na zisku

Podíl na zisku	487 930 Kč
Povinné zdravotní pojištění (v min. výši)	21 636 Kč
Čistý příjem společníka	466 294 Kč

Zdroj: vlastní výpočty.

4.3.2 Postup při vyplňování daňového přiznání PO

První strana daňového přiznání PO je vyplňována obdobně jako DAP FO, s tím rozdílem, že místo osobních údajů jsou vyplňovány údaje o společnosti. Za zmínku stojí kolonka číslo *04 - Kód rozlišení typu přiznání*, kde bude uvedeno 1 A, neboť DAP je podáváno za zdaňovací období. Ze stejného důvodu bude v následující kolonce *Zdaňovací období podle § 21a písm.* uvedeno písmeno *a*. Dále poplatník zaškrtne, zda se jedná o DAP řádné, dodatečné nebo opravné, a také kolik přikládá příloh. Součástí DAP by měla být i účetní závěrka, kterou je potřeba v tomto počtu příloh zohlednit. Rovněž ke každé zákonné opravné položce by měla být vedena zvláštní evidence, která bude součástí příloh. V kolonkách *od – do* bude vyplněno období, za které se podává daňové přiznání. V tomto případě je to zdaňovací období, které začalo 1. 1. 2019 a skončilo 31. 12. 2019. Následuje I. oddíl DAP, kde je potřeba vyplnit název poplatníka a jeho sídlo. Poměrně nová kolonka s číslem *07 - Kategorie účetní jednotky* bude vyplněna písmenem *M*, jako mikro účetní jednotka. Následuje otázka, zda ÚJ ze zákona podléhá auditu, zde bude odpověď *ne*. Poté poplatník odpoví na otázku, zda je součástí DAP i účetní závěrka. I zde je, stejně jako v DAP FO, kolonka týkající se transakcí se spojenými osobami. Nyní bude kolonka vyplněna písmenem *N,* které znamená ne. První oddíl končí kolonkou č. 13 *Hlavní (převažující) činnost,* zde bude uvedeno *Specializované stavební práce*.

II. oddíl začíná řádkem 10, kde se uvádí datum, v tomto případě rozvahového dne, tj. 31. 12. 2019 a vedle do kolonky rozdíl výnosů a nákladů, tedy 700 000 Kč. Následuje část s řádky 20-70, které zvyšují výsledek hospodaření. Tyto řádky nesmí být záporné. Do kolonky 20 se kromě nepeněžních příjmů vyplňují částky, které tzv. neoprávněně zkracují příjmy. Jsou to příjmy, které měly být zahrnuty do výnosů, ale nejsou. Může se jednat o omylem nezaúčtované faktury. Na řádek 30 se uvádí částky, které zvyšují VH uvedený na řádku 10. Uvádí se zde příjmy, které měly být daňově účinné, ale nebyly

splněny podmínky jejich daňové uznatelnosti. Jedná se například o zákonnou rezervu, která není ke dni odevzdání daňového přiznání vedena na zvláštním účtu v bance. Důležitá a jediná vyplněná je kolonka č. 40, která obsahuje součet nedaňových položek, v tomto případě 18 100 Kč. Jejich výčet je poté uveden dále v části *A* druhého oddílu. Na řádek 50 se uvádí kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Řádky 61 a 62 jsou určeny společnostem, jež jsou v likvidaci. Následuje nově vytvořený řádek 63, který se týká implementace směrnice ATAD. Poslední je v této části řádek 70, zde má být uveden součet všech položek v daném bloku. V případě tohoto poplatníka zde bude částka 18 100 Kč. Další částí druhého oddílu jsou řádky 100-170. Jedná se o částky, které snižují VH uvedený na řádku 10. Příjmy, které nejsou předmětem daně se uvádí do řádku 100, v případě veřejně prospěšných poplatníků pak 101. Příjmy osvobozené od daně se zahrnují do řádku č. 110. Příkladem mohou být příjmy z převodu podílů mezi mateřskou a dceřinou společností. Řádek 111 je opakem řádku 40, obsahuje tedy příjmy, které snižují VH. Daná společnost má pro tento řádek náplň ve výši 2 000 Kč. Do kolonky 120 se uvádí příjmy, které podléhají zvláštní sazbě daně a do kolonky 130 pak příjmy plynoucí ze zahraniční, rovněž podrobené této sazbě. Dalším vyplněným řádkem bude č. 150, neboť společnost má daňové odpisy vyšší než účetní. O jejich výši, tj. 39 125 Kč, bude následně snížen VH. Opak řádku 61, je řádek 161, rovněž se týká společností v likvidaci. I řádek 163 je stejně jako řádek 63 zaveden v důsledku zavedení směrnice ATAD. V poslední řádku 170, bude opět suma všech položek v tomto bloku, tedy 41 125 Kč.

Druhý oddíl se skládá z částí *A-K*. Avšak vyplněny budou pouze části *A, B, C, E, G* a *K*. Pro zbylé části nemá společnost náplň nebo se netýkají s. r. o. Jak již bylo zmíněno, část *A* obsahuje explicitní výčet položek, jejichž suma je uvedená na řádku 40. Spolu s položkami se uvádí i příslušné účtové skupiny. Společnost pana Vypočítavého zde bude mít uvedeny náklady na reprezentaci, manko, účetní opravnou položku a poskytnutý dar. Součet částek se uvádí do řádku č. 13. Následuje část *B,* určená daňovým odpisům. Společnost daňově odepisuje pouze míchačku na beton a osobní automobil. Míchačka je zařazena do 1. odpisové skupiny, proto na řádku č. 1 bude roční odpis ve výši 9 111 Kč. Osobní vozidlo patří do 2. odpisové skupiny. V následujícím řádku 3 tedy bude jeho roční odpis ve výši 87 024 Kč. Součet odpisů se uvádí do řádku č. 11. Část *C* je věnována odpisu pohledávek a jejich opravným položkám. V této části budou uvedeny opravné položky a pohledávky po splatnosti. Poplatník k pohledávkám nevyměřuje sankce za opožděnou platbu, stav pohledávek se tedy nemění. Opravná

položka k pohledávce za dlužníkem v insolvenci bude uvedena v řádcích 3 a 4, je ve výši 4 500 Kč. Celková výše ostatních neuhrazených pohledávek bude vyplněna na řádku č. 5, tedy 16 500 Kč. O řádek níže bude hodnota všech opravných položek, která činí 15 300 Kč. Zákonné opravné položky v celkové výši 10 000 Kč budou v kolonce č. 10. Tím je část *C* pro daného poplatníka vyplněna.

Jako další bude vyplněna část *E*. Do této části je doplňován odečet daňové ztráty. V prvním sloupci je vyplňováno zdaňovací období, ve kterém daná ztráta vznikla, v tomto případě zde bude 1. 1. 2017 a 31. 12. 2017. Vedle v kolonce potom bude celková výše ztráty, tj. 24 000 Kč, a dále, jaká část již byla uplatněna – 8 000 Kč, jaká část bude uplatněna za daný rok, opět 8 000 Kč, a jaký bude zůstatek ztráty, znovu 8 000 Kč. Poté bude vyplněna až část *G,* do níž se uvádí hodnota bezúplatných plnění neboli darů. Společnost pana Vypočítavého darovala 5 000 Kč, tedy splnila podmínku daňové uznatelnosti daru, a proto bude v této části částka 5 000 Kč. V části K budou vyplněny obě kolonky. Roční úhrn čistého obratu je ve výši 3 460 310 Kč a průměrný počet zaměstnanců je jeden, neboť pan Vypočítavý je jediným společníkem[55]

Sedmá strana DAP bude obsahovat samotný výpočet daňové povinnosti. Tento výpočet začíná řádkem 200, kde se uvádí základ daně upravený o položky, kterého jej zvyšují a snižují. V případě této společnosti zde bude částka 676 975 Kč. Stejná částka bude i v řádku 220, neboť pro řádky 201 a 210, nemá daná s. r. o. náplň. Výpočet pokračuje řádky 230–250. Do tohoto bloku se zaznamenávají odčitatelné položky, jako je daňová ztráta, odpočet na podporu výzkumu a vývoje a odpočet na podporu odborného vzdělávání. Společnost pana Vypočítavého zde v řádku 230 uplatní třetinu daňové ztráty, jež vznikla v roce 2017, jedná se o částku 8 000 Kč. K tomuto řádku se vztahuje již zmíněná tabulka *E* druhého oddílu. Na řádku č. 250 tohoto bloku bude základ daně snížen o příslušné odpočty, v tomto případě pouze o daňovou ztrátu, tedy ZD bude 668 975 Kč. [56]

Řádek č. 251 je určen veřejně prospěšných poplatníků, proto nyní nebude vyplněn. Zatímco řádek č. 260, vztahující se k části *G* druhého oddílu, bude obsahovat výši poskytnutých darů – tj. 5 000 Kč. Následně je potřeba opět vyjádřit ZD snížený o hodnotu bezúplatných plnění a zaokrouhlený na tisíce směrem dolů. Základ daně tedy bude ve výši 663 000 Kč. Sazba daně z příjmu právnických osob je 19 %, proto v kolonce 280 bude číslo 19. K vyčíslení daně poté stačí vynásobit základ daně z řádku 270, daňovou

[55] HNÁTEK, 2015.
[56] VYCHLOPEŇ, 2019.

sazbou 19 %, výsledkem je číslo 125 970 Kč. Tuto daň by bylo možné dále snížit o daňové slevy, avšak poplatník nezaměstnává žádné osoby se zdravotním postižením a neeviduje ani žádné investiční pobídky, tudíž nemá nárok na žádné slevy. Proto bude v řádku č. 310 opět částka 125 970 Kč. Pokud by poplatník zaplatit část daně v zahraniční, bylo by možné ji odečíst od daňové povinnosti, a to prostřednictvím řádku č. 320. Poplatník daně žádnou takovou daň nezaplatil, proto bude v kolonce č. 330 opět částka 125 970 Kč. V případě, že s. r. o. bude vyplácet podíly na zisku, je nutné je zdanit jako samostatný základ daně srážkovou daní. To lze provést v řádcích 331-335. Výše zisku, která připadá na výplatu podílu bude uvedena v řádku č. 331. Jelikož milníkem tohoto příkladu je zjištění čistého příjmu, který bude náležet panu Vypočítavému, bude celá část zbývajícího zisku určena k výplatě podílu na zisku. SZD je tedy zisk 700 000 Kč snížený o daň 125 970 Kč. Tato částka, činí 574 030 Kč, a je nutné ji nejprve opět zaokrouhlit na tisíce dolů a vynásobit srážkovou daní ve výši 15 %. Daň zaplacená z podílu na zisku bude ve výši 86 100 Kč, tato částka bude uvedena v kolonce č. 333 a 335. Výstupem DAP je celková daň, na řádku č. 340, jež je součtem obou zmíněných daní. Jedná se o výši 212 070 Kč. Dle instrukcí v samotném DAP v řádku č. 360 lze zjistit i výši daně, od které se bude odvíjet výše záloh v příštím období. Zálohy pro příští období pana Vypočítavého budou v tomto případě počítány z částky 125 970 Kč. [57]

Následuje osmá, tedy poslední strana DAP. Zde se nachází oddíly 3-5. Třetí oddíl není obsazen. Čtvrtý oddíl je vyplňován pouze v případě dodatečného DAP. V pátém oddílu bude vyplněn pouze řádek č. 4., neboť předpokladem bylo neplacení záloh v minulém období. Ve zmíněném řádku bude celková výše daně z kolonky č. 340, tedy 212 070 Kč. Jako poslední je nutné vyplnit datum a podpis osoby, která za s. r. o. DAP podává. Takto vyplněné daňové přiznání je součástí Přílohy č. 2 této diplomové práce.

4.4 Komparace daňových přiznání a daňové povinnosti

DAP PO je jednoznačně delší a složitější, avšak od DAP FO se principově příliš neliší. Poplatník, který vede účetnictví nebo daňovou evidenci by obě přiznání vyplňoval velmi podobně. Ve formulářích se opakují základní principy a pojmy, jako například, že základem daně (výsledkem hospodaření) je rozdíl mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady). Tento základ daně je dále upravován o položky, zvyšující a snižující ZD (VH). Poplatníci daně z příjmů FO mají ovšem daleko širší škálu úlev, a nejedná se přitom jen o daňové slevy. Poplatníci daně z příjmů PO neuplatňují žádné nezdanitelné části základu

[57] HNÁTEK, 2015.

daně, jejich ZD je snižován pouze o odčitatelné položky a daňové slevy, kterých také není příliš. Srovnání daňových úlev je zobrazeno v Tab. 4. 8.

Tab. 4. 8 Daňové úlevy

Daň z příjmů právnických osob	Daň z příjmů fyzických osob
daňová ztráta	
odpočet výdajů na podporu odborného vzdělávání	
odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje	
bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely	
(10 % základu daně sníženého o ostatní odpočty)	(15 % základu daně)
	úroky z úvěrů na bytové potřeby
	příspěvky na penzijní připojištění, penzijní pojištění nebo doplňkové penzijní spoření
	pojistné na soukromé životní pojištění
	zaplacené členské příspěvky člena odborové organizace
	úhrada za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání

Zdroj: Vančurová, 2019, s. 25.

I daňových slev mají FO k dispozici více, než je tomu v případě právnických osob. PO mají možnost daňové slevy pouze v případě, že zaměstnávají osoby s postižením nebo uskutečňují investiční pobídky. Výčet daňových slev FO je zobrazen v Tab. 4. 9.

Tab. 4. 9 Slevy na dani z příjmů fyzických osob

Druh slevy	Částka
Základní	24 840 Kč
Na invaliditu poplatníka:	
- na invaliditu 1. a 2. stupně	2 520 Kč
- na invaliditu 3. stupně	5 040 Kč
- držitel průkazu ZTP/P	16 140 Kč
Pro studenta	4 020 Kč
Slevy na vyživovanou osobu:	
na druhého z manželů	24 840 Kč
na nezaopatřené dítě	
- první dítě	15 204 Kč
- druhé dítě	19 404 Kč

- třetí a další dítě	24 204 Kč
Sleva za umístění dítěte (pro rok 2019)	13 350 Kč
Sleva na evidenci tržeb	5 000 Kč
Sleva z titulu investičních pobídek (i daň z příjmů PO)	
Zaměstnanec se zdravotním postižením (i daň z příjmů PO)	
zdravotní postižení	18 000 Kč
těžší zdravotní postižení	60 000 Kč

Zdroj: Vančurová, 2019, s. 30, ZPD, 2019, vlastní zpracování.

Kromě malého počtu daňových úlev je daň z příjmů PO spojena s větší mírou náročnosti a administrativy, z čehož poplatníkům často plynou dodatečné náklady.

V případě poplatníka Petra Vypočítavého bylo zkoumáno, zda poplatník obdrží větší příjem bude-li živnostníkem nebo společníkem s. r. o., který je příjemcem podílů na zisku. Výsledné údaje jsou zaznamenány v Tab. 4. 10 a Tab. 4. 11 a také v Obr. 4. 1 a Obr. 4. 2. V těchto tabulkách je také vyjádřeno, kolik % z celkových příjmů připadne na daň a kolik na pojistné. Z těchto výsledků lze vyhodnotit, že nejlepší variantou, je pro pana Vypočítavého být OSVČ, neboť v takové situaci obdrží čistý příjem ve výši 539 594 Kč. Velkou výhodou u živnostníků je možnost využití paušálních výdajů. Poplatník Vypočítavý měl skutečné výdaje ve výši 900 000 Kč, avšak díky paušálu lze uplatnit výdaje až ve výši 960 000 Kč. Proto je daňová povinnosti, a také pojistné počítáno z nižší částky. Jako poplatník daně z příjmů FO bude moci pan Petr využít veškeré daňové odpočty, a zároveň nebude nutné vést složitou administrativu. Avšak jako OSVČ zaplatí na povinném pojistném o 115 004 Kč více, než kdyby mu byly vypláceny podíly na zisku. I přesto by poplatník jako společník společnosti obdržel znatelně menší příjem než jako OSVČ, a to až o 73 300 Kč. Důvodem je dvojité zdanění, na úrovni daně z příjmů PO a poté srážkovou daní u podílu na zisku. Zaplacená daň by v tomto případě byla o 188 304 Kč vyšší. Výhodou je v tomto případě to, že příjmy z podílů na zisku nepodléhají sociálnímu pojištění. Oproti této výhodě, je zde řada nevýhod, a to nejen z důvodu povinnosti vedení účetnictví, ale i to, že se založením a chodem s. r. o. je spojena řada administrativy a know - how. Rovněž by poplatník v tomto případě nepobíral mzdu každý měsíc, ale byl by odkázán na jednoroční výplatu podílu. Zároveň je třeba zmínit, že v reálné situaci by nebylo vhodné rozdělit celý zisk na výplatu podílu, ale bylo by potřeba část rozdělit do fondů, na zvýšení základního kapitálu apod. [58]

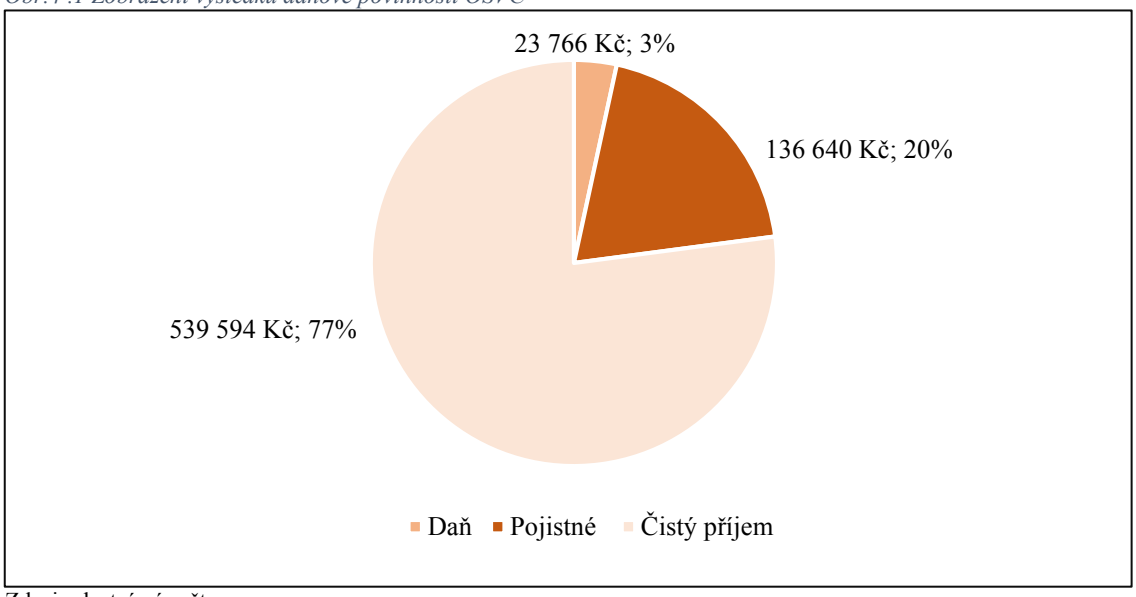
[58] KLIMEŠOVÁ, 2014.

Tab. 4. 10 Výsledky daňové povinnosti OSVČ

Základ daně	700 000 Kč	100 %
Daň z příjmů FO	23 766 Kč	3, 4 %
Pojistné	136 640 Kč	19, 5 %
Čistý příjem	539 594 Kč	77, 1 %

Zdroj: vlastní výpočty.

Obr.4 .1 Zobrazení výsledků daňové povinnosti OSVČ



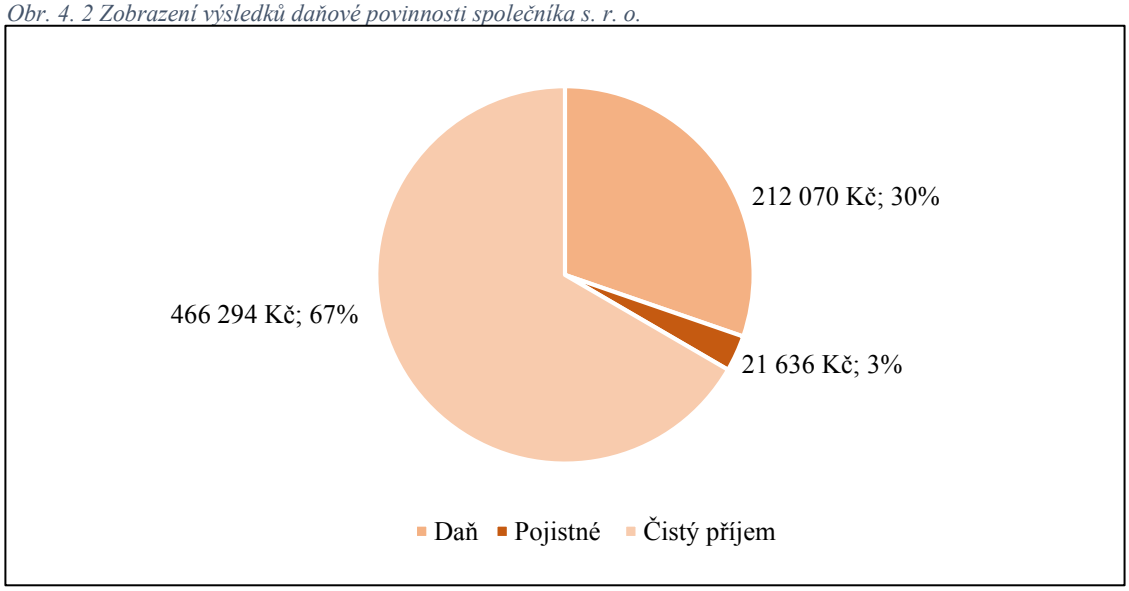
Zdroj: vlastní výpočty.

Tab. 4. 11 Výsledky daňové povinnosti společníka s. r. o.

Výsledek hospodaření	700 000 Kč	100 %
Celková daň (daň z příjmů PO + srážková daň z podílu)	212 070 Kč	30, 3 %
Pojistné - ZP	21 636 Kč	3, 1 %
Čistý příjem	466 294 Kč	66, 6 %

Zdroj: vlastní výpočty.

Obr. 4. 2 Zobrazení výsledků daňové povinnosti společníka s. r. o.



Zdroj: vlastní výpočty.

Další možností, která již nebyla zaznamenána do daňových přiznání, je případ, kdy poplatník bude společníkem nebo jednatelem společnosti pobírající mzdu za svůj výkon. Výpočet DP tohoto případu je znázorněn v Tab. 4. 12. Dochází zde ke zdanění na úrovni PO, a dále i zaměstnance. Přitom je tento příjem zvýšen o 1 % z pořizovací ceny vozidla, jež má poplatník k dispozici. Dále je příjem podroben pojistnému ve výši 33,8 %, které je povinen hradit zaměstnavatel. Daň je poté vypočtena ze superhrubé mzdy, což je částka poměrně vyšší než dosažený příjem. Dále je příjem snížen o pojistné, které platí zaměstnanec sám za sebe. Je zde opět výhoda využití daňových slev a zvýhodnění, avšak ani tyto úlevy nevedou k vyšším příjmům než v případě OSVČ. Zároveň by byl poplatník opět vystaven náročné agendě. V případě zaměstnance by pan Vypočítavý obdržel příjem ve výši 467 476 Kč. Tato varianta je nevýhodná, protože by za sebe pan Vypočítavý platil pojistné jako zaměstnavatel, jako zaměstnanec a dále by odváděl daň z příjmů PO i FO, což vede k nutnosti vyplnění obou DAP. Výsledky tohoto případu jsou obsaženy v tabulce Tab. 4. 13 a Obr. 4. 3. [59]

Tab. 4.12 Výpočet daňové povinnosti zaměstnance s. r. o.

Roční mzda	574 030 Kč
Navýšení o 1 % z PC auta k soukromým účelům	3 626 Kč
Zvýšená mzda	577 656 Kč
Pojistné – zaměstnavatel	198 874 Kč
Superhrubá mzda	772 904 Kč

[59] VANČUROVÁ, 2019.

Nezdanitelné části základu daně	33 600 Kč
Snížený základ daně	739 304 Kč
ZD zaokrouhlený	739 300 Kč
Daň 15 %	110 895 Kč
Slevy na dani	52 680 Kč
Daň po slevách	58 215 Kč
Daňové zvýhodnění	15 204 Kč
Daňová povinnost	43 011 Kč
Pojistné – zaměstnanec	63 543 Kč

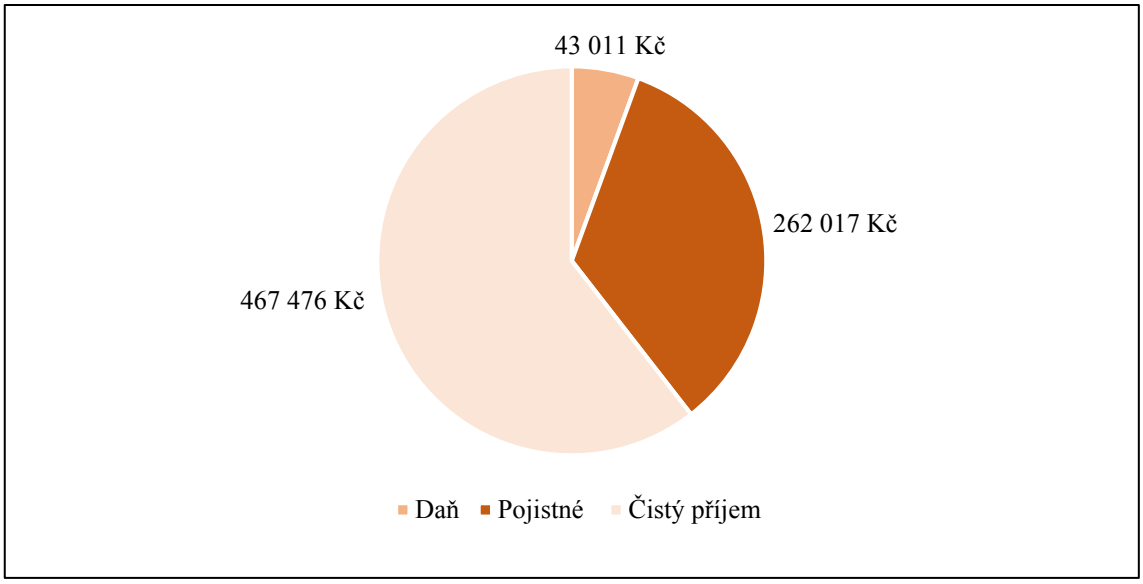
Zdroj: vlastní výpočty.

Tab. 4. 13. Výsledky daňové povinnosti zaměstnance s. r. o.

Mzda	574 030 Kč	100 %
Daň z příjmů FO	43 011 Kč	7, 3 %
Pojistné	262 417 Kč	45, 6 %
Čistý příjem	467 476 Kč	81, 4 %

Zdroj: vlastní výpočty.

Obr. 4. 3 Grafické zobrazení výsledků daňové povinnosti zaměstnance s. r. o.



Zdroj: vlastní výpočty.

Zajímavou variantou z hlediska daňové povinnosti, která stojí za zmínku, je tzv. „švarcsystém“. Jedná se o souběh podnikání fyzické osoby a činnosti s. r. o. Avšak v případě daného poplatníka by byl tento případ možný jen stěží. Jde o případ, kdy živnostník podniká a zároveň dodává své služby a zboží i společnosti, ve které je společníkem či jednatelem. Společnost poté živnostníkovi fakturuje jeho služby. Problémem je, že takové případy bývají finanční správou často vyhodnoceny jako příjem

ze závislé činnosti. Takový poplatník by musel své služby nabízet i jiným odběratelům. Je zde velké riziko zkreslení skutečné DP, a proto jsou zmíněné situace daňovou správou detailně zkoumány. Avšak pro srovnání je v Tab. 4. 14 zaznamenáno, jak by vypadala daňová povinnosti v tomto případě. U OSVČ by bylo opět možné použít paušální výdaje, a k tomu i všechny daňové slevy. I zde sice dochází ke dvojímu zdanění, nicméně v důsledku daňových úlev, je výsledná daň nulová, a ještě k tomu poplatník obdrží daňový bonus ve výši daňového zvýhodnění na vyživované dítě. Výsledky jsou dále zaznamenány v Tab. 4. 15 a Obr. 4. 4. [60]

Tab. 4. 14. Výpočet daňové povinnosti OSVČ při souběhu podnikání FO a s. r. o.

Příjem	574 030 Kč
Výdaje = 60 % z příjmů	344 418 Kč
ZD	229 612 Kč
NČZD	33 600 Kč
Snížený ZD	196 012 Kč
Daňová ztráta	8 000 Kč
ZD zaokrouhlený	188 000 Kč
Daň 15 %	28 200 Kč
Slevy na dani	52 680 Kč
Daň po slevách	0 Kč
Daňové zvýhodnění	15 204 Kč
Daňový bonus	15 204 Kč

Zdroj: vlastní výpočty.

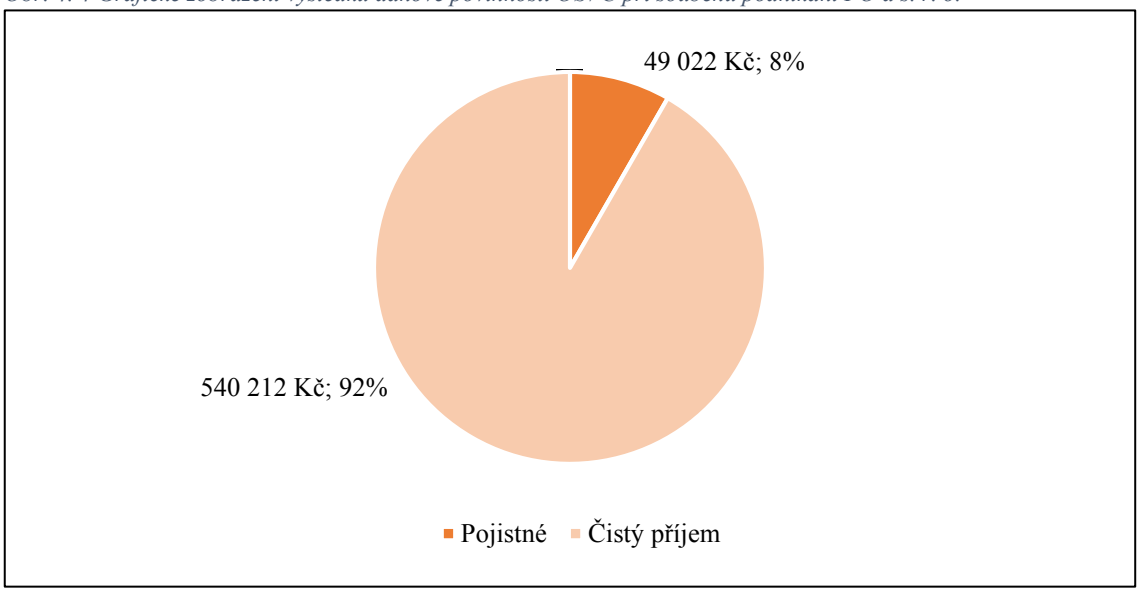
Tab. 4. 15 Výsledky daňové povinnosti OSVČ při souběhu podnikání FO a s. r. o.

Příjem	574 030 Kč	82 %
Daň	0 Kč	0 %
Pojistné	49 022 Kč	8, 5 %
Čistý příjem s daňovým bonusem	540 212 Kč	94 %

Zdroj: vlastní zpracování.

[60] HNÁTEK, 2015.

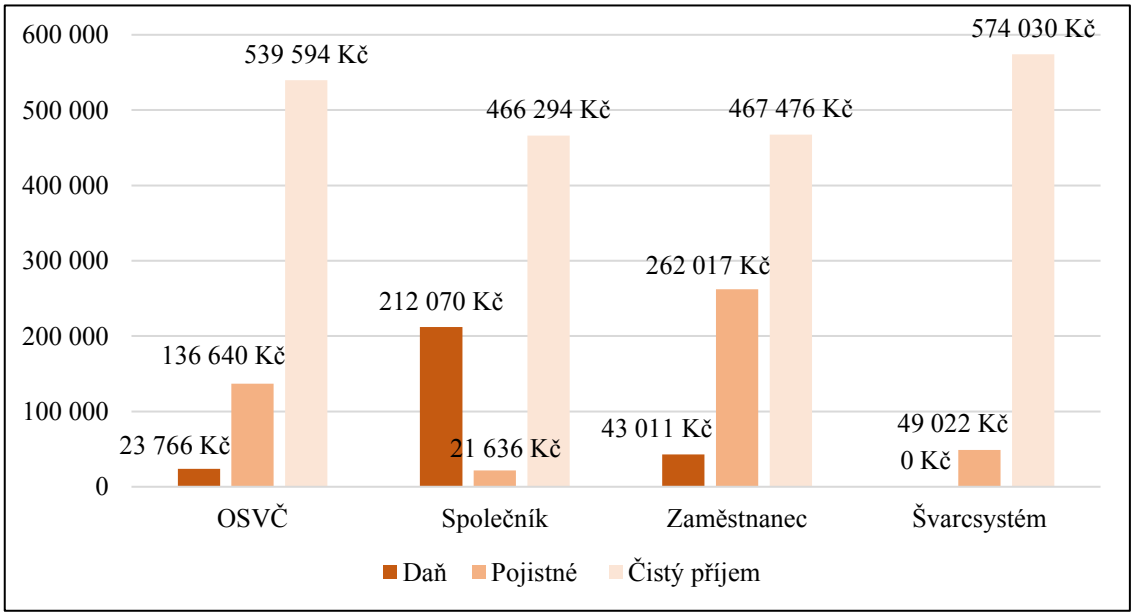
Obr. 4. 4 Grafické zobrazení výsledků daňové povinnosti OSVČ při souběhu podnikání FO a s. r. o.



Zdroj: vlastní výpočty.

V Obr. 4. 5 jsou zobrazeny výsledky všech zmíněných případů. Z toho lze odvodit, že nejvyšších zisků se dočká poplatník využívající „švarcsystém“. Avšak tato varianta není pro daného poplatníka příliš reálná. Druhého největšího zisku lze docílit na pozici OSVČ. Poplatník zároveň nebude zatížen administrativou týkající se podnikání s. r. o. a účetnictví. I povinné pojistné bude v tomto případě druhé nejnižší. Mezi méně výhodné varianty s téměř shodným ziskem, patří případ společníka s podíly a zaměstnance s. r. o. V tomto grafu si lze dále povšimnout, jak jsou zaměstnanci zatíženi pojistným v porovnání se živnostníky. Pojistné zaměstnance dosahuje v součtu 262 017 Kč což je o 125 337 Kč neboli 47, 6 % více.

Obr. 4. 5. Srovnání daně, příjmů a odvodů



Zdroj: vlastní výpočty.

4.5 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola byla rozdělena do tří částí. V první části bylo na poplatníka pohlíženo jako na živnostníka. Byla vyjádřena jeho DP a veškeré náležitostí s ní spojené byly zapsány do DAP, které je součástí Přílohy č. 1 této diplomové práce. Ve druhé části byl poplatník plátcem daně z příjmů PO, neboť byl jediným společníkem s. r. o. I v případě tohoto poplatníka byla vypočítána daňová povinnost a zaznamenána do DAP, které je součástí Přílohy č. 2. V obou částech byl zahrnut i detailní postup vyplňování příslušných daňových formulářů. Z těchto dvou možností vycházela pro daného poplatníka lépe varianta OSVČ. Jako živnostník by obdržel o 73 300 Kč více než jako společník, jenž má příjmy pouze v podobě podílů na zisku.

Ve třetí části této kapitoly byly zmíněny výhody a nevýhody k oběma zkoumaným variantám. Dále zde byly přidány dvě možnosti, které by mohly v dané problematice nastat. Společník s. r. o. může vystupovat jako zaměstnanec, jehož příjmy jsou podrobeny dani z příjmů FO. Jedná se o příjem ze závislé činnosti, při které je daň počítána ze superhrubé mzdy. V tomto případě by poplatník obdržel velmi podobný příjem, jako kdyby pobíral pouze podíly na zisku společnosti. Ovšem velký rozdíl lze vidět ve výši pojistného. Jako zaměstnanec by poplatník zaplatil o 240 381 Kč více než jako společník. Jako čtvrtá možnost byl zkoumán „švarcsystém“, což je kombinace podnikání jako FO a PO. Avšak tato varianta je velmi riziková. Příjem FO v této situaci totiž bývá daňovou kontrolou často vyhodnocován jako příjem ze závislé činnosti. Díky této variantě by byla poplatníkova daňová povinnost nulová, a k tomu by obdržel daňových bonus ve výši 15 204 Kč. Výsledky všech případů jsou zaznamenány do Obr. 4. 5. Jako nejlepší varianta pro daného poplatníka se jeví podnikání jako OSVČ, následně jako zaměstnanec a poslední jako společník s. r. o. pobírající podíly na zisku. Čtvrtá možnost „švarcsystém“ by mohla být nejvýhodnější, avšak za podmínek daného poplatníka, který by byl jediným členem s. r. o., nepřipadá v úvahu.

5 Závěr

Cílem této práce byla analýza a komparace daňových přiznání FO a PO v letech 2014–2019. Dále byla zkoumána hypotéza, zda poplatník v postavení OSVČ a s. r. o. bude platit stejnou výši daně. Současně byla práce směřována k objasnění postupu při vyplňování daňových přiznání.

Práci tvoří pět kapitol, včetně úvodu a závěru. Druhá a třetí kapitola představují teoretickou část, zatímco čtvrtá kapitola je částí praktickou.

Ve druhé kapitole byla rozebírána problematika daňového přiznání a daně z příjmů FO. Byly zde teoreticky vymezeny pojmy, týkající se daňového přiznání i daně. Objevily se zde pojmy jako solidární zvýšení daně, základ daně, zvláštní sazba daně a další. Druhá část této kapitoly byla věnována komparaci daňových přiznání k dani z příjmů FO v letech 2014-2019. Zkoumána byla formální i obsahová stránka. Z výsledků této komparace vychází, že v tiskopisech daňového přiznání nedocházelo k výrazným změnám. Od roku 2016 je sice používán nový – pouze dvoustránkových tiskopis pro poplatníky daně z příjmů FO, kteří mají příjmy pouze ze závislé činnosti, avšak tato diplomová práce zkoumá pouze DAP pro OSVČ a s. r. o. Po formální stránce docházelo pouze ke změně v pojmosloví, po stránce obsahové byly změny rozsáhlejší. Každoročně byly měněny zákonitosti, které se odvíjí od výše minimální mzdy pro daný rok. Jedná se například o slevu za umístění dítěte a potřebné příjmy pro nárok na vyplacení daňového bonusu. Často docházelo ke změnám v paušálních výdajích. Změny se týkaly i výše daňových zvýhodnění na vyživované dítě. Od roku 2015 je výše daňového zvýhodnění různá pro první, druhé a třetí dítě. Další změny již nebyly výrazné ani každoroční. Došlo například ke zvýšení časového testu potřebného pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů.

Třetí kapitola byla věnována daňovému přiznání a daňové povinnosti právnických osob. Z počátku byly opět vymezeny základní pojmy. Bylo zmíněno, kdo je poplatníkem této daně, jaké příjmy jsou předmětem daně a jaké jsou od daně osvobozeny. I zde bylo objasněno, co je základem daně a jaká je jeho konstrukce. V následující části byla taktéž prováděna komparace daňových přiznání z této daně v letech 2014-2019. I v tomto případě nedošlo k výrazným změnám. V roce 2019 byl tiskopis přiznání byl ovlivněn implementací směrnice ATAD. Z tohoto důvodu byly přidány řádky č. 63 a 163 v druhém oddíle DAP. Dále například vznikla nová daňově účinná rezerva související s odpady solárních panelů a nová kategorizace ÚJ.

Čtvrtá část představuje praktickou část této diplomové práce. Tato kapitola byla rozdělena do tří částí. První část obsahuje výpočet DP a postup vyplnění daňového přiznání poplatníka – OSVČ. Jsou zde nejprve stanoveny předpoklady pro řešení příkladu. Byl zde stanoven poplatník, který stojí před rozhodnutím, zda by pro něj bylo výhodnější být OSVČ nebo s. r. o., s tím, že by byl jeho jediným společníkem, kterému jsou vypláceny podíly na zisku. Tento příklad byl jako první řešen z pohledu OSVČ. Protože jednou z největších výhod živnostníků je využití paušálních výdajů, bylo zde počítáno právě s těmito výdaji. Výše paušálních výdajů byla pro daného poplatníka výhodná, neboť takto určené výdaje byly vyšší než skutečné. Zároveň tím poplatník není vystaven složité byrokracii a administrativě. K tomuto příkladu byla nejprve vypočtena daňová povinnost, kdy byla využita řada daňových úlev. Poté bylo detailně nastíněno, jakým způsobem bude vyplňováno DAP. Toto daňové přiznání je součástí Přílohy č. 1 diplomové práce.

Ve druhé části je toto provedeno pro s. r. o. Třetí část této kapitoly obsahuje komparaci výsledků řešených případů. Byly zde zmíněny výhody a nevýhody obou variant. Přívětivá byla pro daného poplatníka varianta OSVČ, neboť v tomto případě budou jeho příjmy vyšší. Zároveň byly v této kapitole přidány další dvě možnosti poplatníkova postavení, ovšem tyto možnosti již nebyly zaznamenány do daňového přiznání. První z těchto možností byl poplatník jako zaměstnanec s. r. o. Druhou možností byl tzv. „švarcsystém“, což je souběh činnosti OSVČ a s. r. o. Pro obě tyto možnosti byla vypočtena daňová povinnost.

Všechny čtyři postavení daného poplatníka byly zaznamenány do grafů, pomocí kterých byly vyhodnoceny. Nejlepším řešením byl ze všech možností „švarcsystém“. Dochází zde sice ke zdanění na úrovni fyzické i právnické osoby, ale poté má živnostník možnost paušálních výdajů i daňových úlev. Je třeba zmínit, že tato možnost není zcela reálná, neboť předpokladem řešení bylo, že daný poplatník je jediným členem s. r. o. a předmět podnikání FO i PO byl totožný. Je víc než pravděpodobné, že v tomto případě by finanční správa vyhodnotila jeho příjem jako příjem podle § 6 ZDP. Druhou nejlepší variantou byl poplatník v roli OSVČ. Na třetím místě je poplatník jako zaměstnanec a jako nejméně výhodná se jeví varianta společníka s podíly na zisku. Z uvedených grafů lze dále poukázat na míru zdanění zaměstnanců a živnostníků. Zatížení zaměstnance je v daném příkladu až o 48 % vyšší, než je tomu v případě OSVČ.

Dle výše zmíněných výsledků lze poznamenat, že cíl práce byl splněn. Ke splnění tohoto cíle byla využita metoda komparace, a to ve všech obsahových kapitálách. Dále

metoda deskripce a analýzy (ve druhé a třetí kapitole) a syntézy (zejména ve čtvrté kapitole).

Diplomová práce by mohla být dále rozšířena o komparaci a analýzu zaměřenou na zatížení pojistným. Zjištěné poznatky lze využít jako pomoc při vyplňování daňového přiznání, a také při rozhodování poplatníků mezi živností a s. r. o.

Seznam použité literatury

Odborná kniha

DUŠEK, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK. *Daňová evidence podnikatelů 2017.* 14. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2017. 141 s. ISBN 978-80-271-0424-6.

DUŠEK, Jiří. *Daně z příjmů 2017 přehledy, daňové a účetní tabulky.* 12. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2017. 206 s. ISBN 978-80-271-0421-5.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu.* Praha: Anag, spol. s.r.o., 2018. 183 s. ISBN 978-80-7554-125-3.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, PITTERLING, Marcel a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019*. 4.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. 304 s. ISBN 978-80-7598-315-2.

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2017.* Praha: ESAP s.r.o., 2017. 232 s. ISBN 978-80-905899-4-0.

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným.* Praha: ESAP s. r. o., 2015. 159 s. ISBN 978-80-905899-0-2.

HNÁTEK, Miloslav. *Zcela legální daňové triky 2018.* 2. vyd. Praha: ESAP s. r. o., 2018. 248 s. ISBN 978-80-905899-6-4.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace.* Praha: Ústav práva a právní vědy: European Business School SE, 2014. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2019, úplná znění platná k 1. 1. 2019*. 29. vyd., Praha: GRADA Publishing. a.s., 2019. ISBN 978-80-271-2274-5.

MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2017.* Brno: Edika ve společnosti Albatros Media a.s., 2017. 312 s. ISBN 978-80-266-1073-1.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Jak vyplnit daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2013.* 21. vyd. Ostrava: Anag, spol. s.r.o., 2013. 383 s. ISBN 978-80-7263-845-1.

PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ. *Daň z příjmů srozumitelně.* Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2015. 169 s. ISBN 978-80-7418-243-3.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetnictví podnikatelských subjektů II.* Ostrava: VŠB – TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.

ŠIROKÝ, Jan, Regína STŘÍLKOVÁ a Michal KRAJŇÁK. *Trend, Development, Role and Importance of Corporate Taxes in the EU*. Brno: CERM, 2016. 112 s. ISBN 978-80-7204-940-0.

VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. *Daně v podnikání.* Praha: 1. VOX a. s., 2019. 388 s. ISBN 978-80-87480-717.

VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 428 s. ISBN 978-80-7478-388-3.

VYCHLOPEŇ Jiří. *Společnost s ručením omezeným.* 4.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. 248 s. ISBN 978-80-7598-328-2.

Elektronické dokumenty

AKTUÁLNĚ.CZ. *Daňové změny 2017: Vyšší slevy pro rodiče, výhodnější spoření i sleva za EET* [online]. [27. 12. 2016]. Dostupné z: https://zpravy.aktualne.cz/finance/danove-zmeny-2017-danove-priznani/r~fef6b7b6c91c11e6a8cb002590604f2e/.

BUSINESSINFO.CZ. *Daně právnických osob od roku 2015: Změní se hlavně převodní ceny* [online]. [27. 11. 2014]. Dostupné z: https://www.businessinfo.cz/clanky/dane-pravnickych-osob-od-roku-2015-zmeni-se-hlavne-prevodni-ceny/.

EURO.CZ. *Zvýšení minimální mzdy ovlivní odvody, přivýdělek, nemocenskou či zaručenou mzdu* [online]. [11.2.2019]. Dostupné z: https://www.euro.cz/byznys/zvyseni-minimalni-mzdy-zdravotni-pojisteni-zamestnanci-obzp-duchody-privydelek-nemocenska-zarucena-mzda-1437338.

FINANČNÍ SPRÁVA, [1]. *Databáze aktuálních daňových tiskopisů* [online]. [2.2.2020]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu.

FINANČNÍ SPRÁVA, [2]. *Novinky na daních z příjmů od roku 2014* [online]. [23.1.2014]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2014/novinky-na-danich-z-prijmu-od-roku-2014-4706.

FINANČNÍ SPRÁVA, [3]. *V přiznání k dani z příjmů právnických osob došlo ke změně u příloh* [online]. [16.3.2017]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2017/zmeny-u-priloh-v-priznani-8037?.

KPMG, daňové a právní aktuality. *Jak se změní daně z příjmů po novele 2019* [online]. [2.4.2019] Dostupné z: https://danovky.cz/cs/jak-se-zmeni-dane-z-prijmu-po-novele-2019.

KURZY.CZ, [1]. *Daňové změny v roce 2017 a pro rok 2018* [online]. [26. 5. 2017]. Dostupné z: https://www.kurzy.cz/zpravy/423769-danove-zmeny-v-roce-2017-a-pro-rok-2018/.

KURZY.CZ, [2]. *Opravné položky – Jejich účtování a daňové dopady* [online]. [1.10.2017]. Dostupné z: https://www.kurzy.cz/zpravy/434478-opravne-polozky--jejich-uctovani-a-danove-dopady/.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR:*Přehled nejdůležitějších změn v gesci Ministerstva financí pro rok 2019* [online]. [14. 12. 2018]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/prehled-nejdulezitejsich-zmen-v-gesci-mi-33702.

MONEY, ekonomické a informační systémy. *Daňové zvýhodnění na děti v roce 2014* [online]. [9.3.2015]. Dostupné z:https://money.cz/dane-a-ucetnictvi/danove-zvyhodneni-deti-roce-2014/.

NETTO.CZ. *Daňové změny 2014* [online]. [9.1.2014]. Dostupné z: https://www.netto-audit.cz/clanky/danove-zmeny-2014/.

PORTÁL POHODA.CZ, [1]. *Změny v oblasti daně z příjmů od roku 2016* [online]. [12.1.2016]. Dostupné z: https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/zmeny-v-oblasti-dane-z-prijmu-od-roku-2016/.

PORTÁL POHODA.CZ, [2]. *Změny v dani z příjmů právnických osob od 1.7. 2017* [online]. [14.7. 2017]. Dostupné z: https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/zmeny-na-dani-z-prijmu-pravnickych-osob/.

PORTÁL POHODA. CZ, [3]. *Změny v daních v roce 2018 – I. část* [online]. [21. 12. 2017]. Dostupné z: https://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/finance-a-dane/zmeny-v-danich-v-roce-2018-i-cast/.

RADVAN, Michal. *System of Financial Law – System of Tax Law. Conference Proceedings.* [online]. [2015]. ISBN 978-80-210-7827-7. Dostupné z: https://www.law.muni.cz/sborniky/system-of-financial-law/system-of-tax-law.pdf.

ZIVNOSTNIK.CZ. *Ostatní rezervy* [online]. [10.3.2016]. Dostupné z: https://www.zivnostnik.cz/33/ostatni-rezervy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Es4XQMkyMVpZj61yyiMbqY32ZspOsA8wwA/.

Legislativa

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Seznam zkratek

DAP	daňové přiznání
DP	daňová povinnost
DZ	daňové zvýhodnění na vyživované dítě
DZD	dílčí základ daně
FO	fyzická osoba
OP	opravná položka
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
PC	pořizovací cena
PO	právnická osoba
SZD	samostatný základ daně
NČZD	nezdanitelné části základu daně
ÚJ	účetní jednotka
ÚZ	účetní závěrka
VH	výsledek hospodaření
Vyhláška	vyhláška č. 500/2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
VZZ	výkaz zisku a ztráty
ZD	základ daně
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZOR	zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZOÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2020

Barbora Bujoková
.....
Bc. Barbora Bujoková

Seznam příloh